

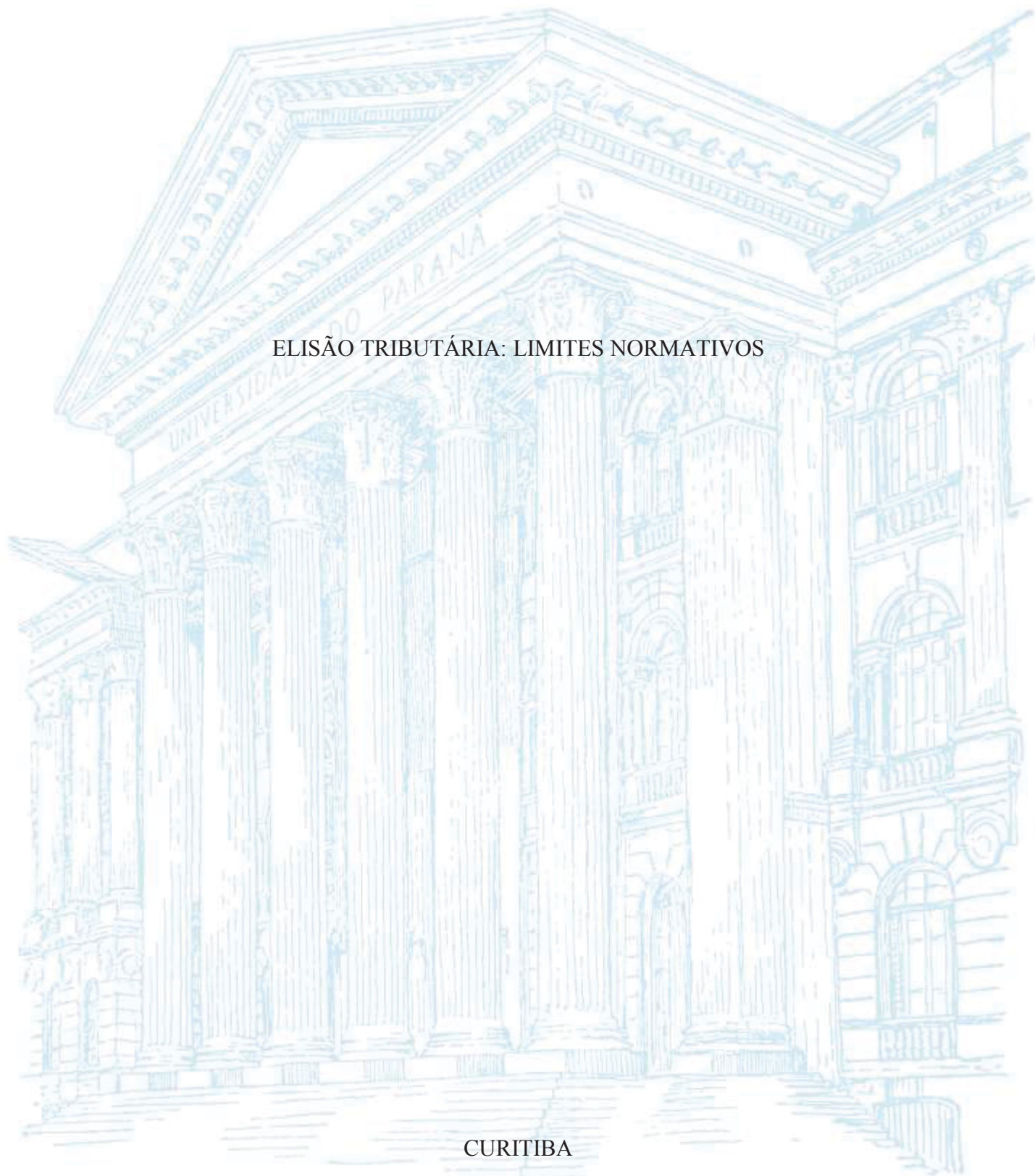
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MAURÍCIO ARAGÃO CHAVES

ELISÃO TRIBUTÁRIA: LIMITES NORMATIVOS

CURITIBA

2020



MAURÍCIO ARAGÃO CHAVES

ELISÃO TRIBUTÁRIA: LIMITES NORMATIVOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Área de Concentração em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito do Estado.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Gruppenmacher.

CURITIBA

2020

C512e

Chaves, Maurício Aragão

Elisão tributária: limites normativos [meio eletrônico] /
Maurício Aragão Chaves. - Curitiba, 2020.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná,
Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em
Direito. Curitiba, 2020.

Orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher.

1. Direito tributário. 2. Evasão (Direito). 3. Sonegação fiscal.
4. Incidência tributária. 5. Capacidade contributiva (Direito
tributário). 6. Abuso de direito. I. Gruppenmacher, Betina Treiger.
II. Título. III. Universidade Federal do Paraná.

CDU 336.2

Catálogo na publicação - Universidade Federal do Paraná
Sistema de Bibliotecas - Biblioteca de Ciências Jurídicas
Bibliotecário: Pedro Paulo Aquilante Junior - CRB 9/1626




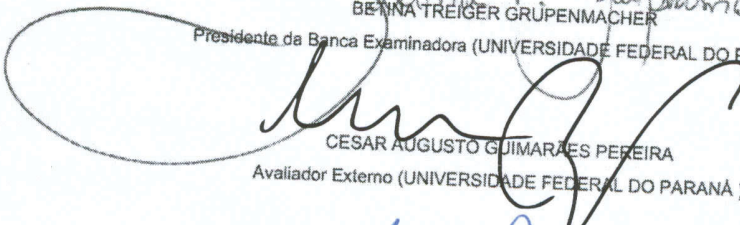
MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -
40001016017P3

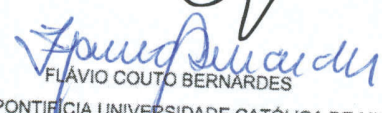
TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **MAURÍCIO ARAGÃO CHAVES** intitulada: **ELISÃO TRIBUTÁRIA: LIMITES NORMATIVOS**, sob orientação da Profa. Dra. **BETINA TREIGER GRUPENMACHER**, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua aprovação no rito de defesa. A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 17 de Abril de 2020.


BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Presidente da Banca Examinadora (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)


CESAR AUGUSTO GUIMARÃES PEREIRA
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)


FLAVIO COUTO BERNARDES
Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS)




MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -
40001016017P3

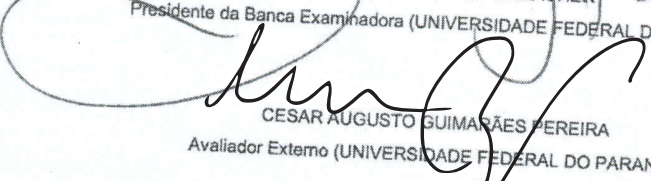
ATA Nº81

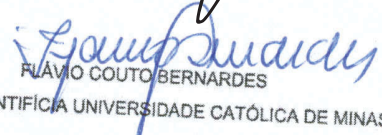
**ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO
GRAU DE MESTRE EM DIREITO**

No dia dezessete de abril de dois mil e vinte às 14:00 horas, na sala REMOTA, CONFORME AUTORIZA PORTARIA 36/2020-CAPES, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação do mestrando **MAURÍCIO ARAGÃO CHAVES**, intitulada: **ELISÃO TRIBUTÁRIA: LIMITES NORMATIVOS**, sob orientação da Profa. Dra. **BETINA TREIGER GRUPENMACHER**. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: **BETINA TREIGER GRUPENMACHER (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)**, **CESAR AUGUSTO GUIMARÃES PEREIRA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)**, **FLÁVIO COUTO BERNARDES (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS)**. A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela Aprovação. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestre está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, **BETINA TREIGER GRUPENMACHER**, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 17 de Abril de 2020.


BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Presidente da Banca Examinadora (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)


CESAR AUGUSTO GUIMARÃES PEREIRA
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)


FLÁVIO COUTO BERNARDES
Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS)

*Dedico este trabalho à memória dos meus
queridos e amados avós maternos,
Raimundo Martins Aragão e Maria do
Socorro Sousa Aragão.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por tornar tudo isso possível.

À minha família, pelo amor e apoio incondicional.

Agradeço à professora Betina Treiger Gruppenmacher, pela orientação, atenção, paciência, conselhos e ensinamentos.

À Universidade Federal do Paraná pela oportunidade. Sinto-me privilegiado e grato por ter estudado e pesquisado nessa instituição.

À Capes, pelo auxílio financeiro com a bolsa de estudos.

Por fim, a todos os amigos e pessoas que direta ou indiretamente tiveram alguma participação nessa caminhada, meus sinceros agradecimentos.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo investigar o fenômeno da elisão tributária e os limites normativos conferidos pelo ordenamento jurídico brasileiro à sua realização. Desse modo, cumpre examinar até que ponto o particular é livre para organizar seus negócios de modo a obter uma economia lícita e legítima de tributos, e em que medida sua conduta ingressa no campo da ilicitude. Busca-se demarcar os critérios que permitem reconhecer as condutas legítimas e tuteladas pelo ordenamento, e aquelas que não são oponíveis à Administração Tributária, tendo os seus efeitos fiscais vantajosos recusados. Para tanto, o estudo investiga o modo como a elisão tributária interage com a norma jurídica tributária em sentido estrito, as condutas que estão albergadas sob o seu conceito, o modo de interação sistêmica das normas de Direito Tributário com as normas de outros ramos jurídicos didaticamente autônomos, bem como a questão da completabilidade do Direito no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Ademais, haja vista as peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário pátrio, fortemente analítico, o trabalho investiga o conteúdo, sentido e alcance dos princípios da estrita legalidade, diretriz de segurança jurídica, e da capacidade contributiva, diretriz de concretização da igualdade, suas limitações ao exercício das competências tributárias, e as implicações para as estratégias elisivas dos particulares. Diante do problema semântico acerca do conceito de elisão, o estudo realiza uma revisão crítica das formulações teóricas desenvolvidas pela literatura jurídica, tratando das divergências doutrinárias terminológicas e de conteúdo, dos critérios distintivos e das classificações utilizadas para diferenciar a elisão tributária e a evasão tributária. Demarcando a fronteira do ilícito, examina-se as normas jurídicas antievasivas e, sobretudo, o instituto da simulação. O trabalho investiga, ainda, as diferentes categorias de normas antielisivas, e a aplicabilidade em nosso sistema jurídico de teorias e critérios interpretativos desenvolvidos para a imposição de limitações à elisão tributária, quais sejam, a interpretação econômica do Direito Tributário, o abuso do direito, o abuso das formas, a fraude à lei e o teste do propósito negocial. Nesse sentido, investiga-se quais são os critérios que autorizam a Administração Tributária realizar a desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos dos particulares. Por fim, examina-se a pretensa cláusula geral antielisão prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, instituída pela LC 104/2001.

Palavras-chave: elisão tributária; evasão tributária; norma jurídica; regra-matriz de incidência tributária; legalidade estrita; segurança jurídica; capacidade contributiva; igualdade; solidariedade; simulação; abuso do direito; fraude à lei; propósito negocial.

ABSTRACT

This work aims to investigate the phenomenon of tax avoidance and the normative limits given by the Brazilian legal system to its realization. In this way, it is necessary to examine the extent to which the individual is free to organize his affairs in order to obtain a lawful and legitimate economy of taxes, and to what extent his conduct enters the field of illegality. It seeks to demarcate the criteria that make it possible to recognize the legitimate conduct protected by the law, and those that are not opposable to the Tax Administration, having their advantageous tax effects refused. To this end, the study investigates how the tax avoidance interacts with the tax legal norm in a strict sense, the conducts that are housed under its concept, the way of systemic interaction of the rules of Tax Law with the norms of other legal branches didactically autonomous, as well as the question of the completeness of the Law within the scope of the matrix rule of tax incidence. Furthermore, in view of the peculiarities of the Brazilian Constitutional Tax System, which is strongly analytical, the work investigates the content, meaning and scope of the principles of strict legality, legal certainty guideline, and contributory capacity, guideline for the realization of equality, its limitations to exercise of tax competences, and the implications for private individuals' elusive strategies. In view of the semantic problem about the concept of tax avoidance, the study performs a critical review of the theoretical formulations developed by the legal literature, dealing with the doctrinal differences in terminology and content, the distinctive criteria and the classifications used to differentiate between tax avoidance and tax evasion. Demarcating the border of the illicit, the anti-evasive legal norms and, above all, the institute of simulation are examined. The work also investigates the different categories of anti-tax rules, and the applicability in our legal system of theories and interpretive criteria developed to impose limitations on tax avoidance, namely, the economic interpretation of Tax Law, the abuse of the right, abuse of forms, fraud of the law and testing of business purpose. In this sense, it is investigated what are the criteria that authorize the Tax Administration to disregard and requalify the legal acts and business of individuals. Finally, the alleged general anti-avoidance clause provided for in the sole paragraph of art. 116 of CTN, instituted by LC 104/2001.

Keywords: tax avoidance; tax evasion; legal norm; matrix rule of tax incidence; strict legality; legal certainty; ability to pay; equality; solidarity; simulation; abuse of right; fraud to the law; business purpose.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 PREMISSAS	16
2.1 GIRO LINGUÍSTICO	16
2.2 A LINGUAGEM DO DIREITO	21
2.2.1 Direito Positivo e Ciência do Direito	26
2.3 NORMA JURÍDICA	30
2.4 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO ESTRITO	37
2.5 DA AUTONOMIA DIDÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	41
2.6 DAS INTERAÇÕES ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO	45
2.6.1 Os arts. 109 e 110 do CTN	49
2.7 LACUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	53
2.7.1 A questão da completude do ordenamento	53
2.7.2 A norma geral exclusiva e a norma geral inclusiva.....	59
2.7.3 Lacunas políticas, ideológicas ou axiológicas	62
2.7.4 A norma geral exclusiva no Direito tributário: o argumento <i>a contrario sensu</i>	64
3 ELISÃO TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.	67
3.1 DA NOÇÃO DE PRINCÍPIOS JURÍDICOS.....	67
3.2 ELISÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	74
3.3 ELISÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA	81
3.3.1 Tipos ou conceitos? Princípio da tipicidade ou da especificação conceitual?	86
3.4 ELISÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA..	89
3.4.1 Da eficácia positiva da capacidade contributiva.....	97
3.5 A INTERPRETAÇÃO NO DIREITO.....	104
3.6 A DENOMINADA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	111
3.6.1 Críticas à interpretação econômica do Direito Tributário	120
4 ELISÃO TRIBUTÁRIA	129

4.1 COLOCAÇÃO DO PROBLEMA.....	129
4.2 O DEBATE DOUTRINÁRIO ACERCA DA ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA: O PROBLEMA SEMÂNTICO E A DIVERSIDADE DE CLASSIFICAÇÕES	139
4.2.1 Rubens Gomes de Sousa: evasão fiscal, fraude fiscal e o critério cronológico.....	142
4.2.2 Amílcar de Araújo Falcão: economia fiscal e evasão em sentido estrito (fraude à lei).....	144
4.2.3 Alfredo Augusto Becker: evasão fiscal (elusão ou evasão legal) e fraude fiscal	146
4.2.4 Gilberto de Ulhôa Canto: elisão e evasão (fraude).....	148
4.2.5 Antonio Roberto Sampaio Dória: elisão fiscal e evasão fiscal.....	149
4.2.6 Diva Prestes Marcondes Malerbi: elisão é direito subjetivo público	153
4.2.7 Alberto Xavier: da liberdade fiscal e o negócio fiscalmente menos oneroso.....	156
4.2.8 Hermes Marcelo Huck: da elisão à evasão uma nebulosa travessia.....	159
4.2.9 Hugo de Brito Machado: elisão, fraude fiscal e a crítica ao critério cronológico ...	162
4.2.10 Cesar A. Guimarães Pereira: elisão tributária (eficaz e ineficaz) e evasão tributária	164
4.2.11 Marco Aurélio Greco: patologias do negócio jurídico e o novo perfil da capacidade contributiva como limitações ao planejamento tributário	168
4.2.12 Heleno Taveira Tôrres e a tríade: elisão, elusão e evasão fiscal	173
4.2.13 Sacha Calmon Navarro Coêlho: da ausência de simulação como critério distintivo entre elisão e evasão	177
4.2.14 Ricardo Lobo Torres: elisão ilícita pelo abuso do direito	178
4.2.15 Paulo Ayres Barreto: a síntese de elisão como direito e como conduta.....	180
4.2.16 Charles William Mcnaughton: elisão-rmit e elisão benefício fiscal; elisão-meio e elisão-fim.....	182
4.2.17 Conclusões acerca do conceito de elisão tributária	186
4.3 ELISÃO TRIBUTÁRIA E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA ..	194
4.3.1 Elisão tributária a partir dos critérios da hipótese de incidência tributária	194
4.3.2 Elisão tributária a partir dos critérios do consequente.....	197
4.4 O CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	199
4.5 NEGÓCIOS JURÍDICOS INDIRETOS	202
4.6 EVASÃO TRIBUTÁRIA.....	207
4.6.1 Sonegação, Fraude e Conluio	213
5 ELISÃO TRIBUTÁRIA E NORMAS ANTIELISIVAS	220

5.1 NORMAS ANTIELISIVAS	220
5.2 SIMULAÇÃO	227
5.3 ABUSO DO DIREITO	238
5.3.1 Análise da possibilidade de aplicação do abuso de direito no Direito Tributário ...	244
5.4 FRAUDE À LEI	255
5.4.1 Análise da possibilidade de aplicação da fraude à lei no Direito Tributário	260
5.5 PROPÓSITO NEGOCIAL	268
5.5.1 Análise da possibilidade de aplicação da teoria do propósito negocial.....	272
5.6 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR 104/2001	278
5.6.1 Dos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”	291
5.6.2 A MP nº 66/2002 e a MP nº 685/2015	294
 6 CONCLUSÃO.....	 299
 REFERÊNCIAS	 307

1 INTRODUÇÃO

Os limites que separam o lícito do ilícito no que diz respeito às condutas tendentes a uma economia de tributos são tênues e difusos, havendo uma zona cinzenta, uma região fronteira, cujos contornos são de difícil demarcação e precisão. Da conduta legítima e oponível pelo particular à Administração Fazendária, àquela conduta carente de legitimidade e de tutela pelo ordenamento, há, indubitavelmente, uma travessia nebulosa. O fenômeno da elisão tributária tem seus efeitos e relevância no campo político, social, econômico e jurídico, mas é no quadrante da Ciência do Direito que lançamos nossas lentes de investigação. A complexidade no âmbito jurídico do exame da elisão tributária reside no fato de que o tema envolve o manejo, a análise e discussão de muitos conceitos, elementos e ingredientes, que vão além do campo do Direito Tributário. Das formulações teóricas desenvolvidas pela doutrina e jurisprudência, à prática das operações realizadas pelos contribuintes, cada vez mais complexas, existem robustas dificuldades, conceitos imprecisos, ambíguos, obscuros, ausência de critérios de reconhecimento seguros, que não se coadunam e enquadram perfeitamente com a realidade, e, que, muitas vezes, trazem mais dúvidas do que certezas.

Muito se discute acerca de qual seja o limite ou os limites para o exercício da liberdade dos particulares em relação à ordenação dos seus atos e negócios na busca por uma economia legítima de tributos tutelada pelo ordenamento. Existe uma dificuldade de circunscrição das condutas que estariam albergadas pelo conceito de elisão tributária, demarcando precisamente as fronteiras do lícito e do ilícito no que toca aos comportamentos que resultem em redução da carga fiscal. Ademais, há o debate sobre a elisão tributária ser ou não um direito, isto é: se há propriamente um direito assegurado aos particulares para elidir o tributo; ou, se a elisão consiste em uma conduta que tem como fundamento um direito específico; ou, ainda, se consiste em uma conduta que se insere no âmbito de liberdade juridicamente protegida dos particulares; ou, por fim, uma conduta que está em um *espaço jurídico vazio*. Nesse cenário, questiona-se a possibilidade de existirem lacunas ou não em relação às normas jurídicas tributárias que prescrevem as obrigações tributárias. De que modo se resolvem os casos em que as condutas dos particulares realizadas mediante formas ou estruturas jurídicas nada convencionais, são moldadas para evitar a subsunção normativa e os consequentes efeitos jurídicos tributários prescritos, bem como produzir efeitos econômicos

equivalentes às condutas previstas normativamente. Nesse sentido, é importante o exame minucioso da maneira como se dá a interação das condutas tidas como elisivas com as normas jurídicas tributárias, especialmente, com a norma jurídica tributária *em sentido estrito*.

A elisão tributária é um fenômeno que não é visto com a mesma consistência nos diversos ordenamentos estrangeiros, assim como no âmbito da literatura nacional. Muito se questiona se as condutas realizadas pelos particulares, ainda que por formas ou estruturas jurídicas lícitas e permitidas pelo Direito, com finalidade predominantemente ou exclusivamente fiscal, podem ser tidas como abusivas, ou seja, se podem configurar um exercício anormal de um direito subjetivo, ou um exercício abusivo de liberdade ou das formas jurídicas empregadas. Em outras palavras, se é possível reconhecer o exercício anormal ou excessivo de um direito subjetivo dos particulares à auto-organização patrimonial, ou se o reconhecimento de abuso no exercício da liberdade ou no emprego das formas jurídicas pode tornar as condutas dos particulares ilícitas ou inoponíveis ao Fisco quanto aos seus efeitos tributários. Ademais, diante das peculiaridades do nosso sistema, se discute a respeito da possibilidade da conduta elisiva configurar uma violação oblíqua ou indireta da norma jurídica tributária ou do *espírito* da lei tributária, mediante a manipulação e aplicação de outras normas jurídicas existentes no ordenamento. Por outro lado, se é possível que em nosso ordenamento seja utilizado o teste do propósito negocial como critério interpretativo hábil para aferir a licitude e legitimidade dos atos e negócios tendentes a uma economia de tributos.

O debate sobre a elisão tributária envolve a análise das condutas dos particulares que se valem de estratégias negociais para evitar a conformação de sua conduta ao previsto hipoteticamente no antecedente das normas jurídicas tributárias. Se estas condutas acabam por amesquinhar ou violar a isonomia tributária e a capacidade contributiva, haja vista que, os particulares se valem de formas jurídicas incomuns para frustrar a incidência e a imperatividade da norma tributária, revelando conteúdo econômico análogo à conduta prevista em norma jurídica, ao passo que, os que assim não fazem, isto é, os que acabam realizando o ato ou negócio jurídico previsto normativamente, se sujeitam aos efeitos jurídicos tributários prescritos. Ademais, exige o exame de quais seriam os limites para a desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos dos particulares pela Administração Tributária, e quais teorias ou critérios podem ser aplicados. Há uma afirmativa comum de que haveria, dentro da temática da elisão tributária, um conflito ou ponto de tensão entre os princípios da

isonomia e da capacidade contributiva com os princípios da legalidade e da especificação conceitual (tipicidade em sentido impróprio), razão pela qual é fundamental a compreensão do sentido, alcance e relacionamento desses princípios na aplicação da lei tributária, assim como suas implicações em relação ao fenômeno elisivo.

O primeiro capítulo busca fincar as premissas teóricas e metodológicas das quais se partem para investigar o objeto que se propõe examinar. Com base no paradigma do giro-linguístico, que conduziu o pensamento à desconstrução da verdade objetiva e a uma tomada de consciência em relação às próprias limitações cognoscitivas do ser humano, toma-se o Direito como um corpo de linguagem, qual seja, a linguagem das normas que visa disciplinar e reger as condutas intersubjetivas. Nessa linha, o fenômeno jurídico pode ser analisado em suas dimensões semióticas. Examina-se, sintaticamente, a norma jurídica de um modo geral, decompondo, assim, sua estrutura, para então se investigar a norma jurídica tributária *em sentido estrito*, tendo em mente, em sua dimensão semântica, as condutas que por ela são reguladas. Essa investigação assume relevância para se compreender de que modo os comportamentos dos particulares interagem com as normas jurídicas tributárias, e como se dá a fenomenologia jurídica tributária, que recebe influxos de diversos princípios previstos na Constituição Federal. Ademais, busca-se investigar, assumindo que o Direito é *uno*, indecomponível, e compreende a um sistema, como se dá a relação entre as normas jurídicas em seus vínculos de coordenação e subordinação, especialmente, de que modo as normas jurídicas que versam sobre matéria tributária interagem com as normas de outro ramos jurídicos, haja vista que o legislador constitucional elege conceitos, institutos e formas de outros domínios do Direito para definir as hipóteses normativas tributárias. Ainda no primeiro capítulo, discute-se a possibilidade existir lacunas em relação à norma jurídica tributária em sentido estrito, ou seja, se nos casos de ausência de previsão legal sobre determinada conduta, há ou não um critério de decisão que o sistema oferece para resolução do caso no momento de aplicação da norma jurídica tributária.

No segundo capítulo, há uma aproximação maior com o objeto, no qual se investiga o alcance e o sentido dos princípios que regem o nosso Sistema Constitucional Tributário, especialmente, o princípio da legalidade, como diretriz de segurança jurídica, e o princípio da capacidade contributiva, como diretriz de concretização da igualdade e justiça. Busca-se apurar quais os conteúdos e limitações que esses

princípios impõem ao exercício das competências tributárias, e de que modo o relacionamento desses princípios influi na compreensão do fenômeno da elisão tributária. Assim, visa-se discutir se, em relação às condutas elisivas, haveria, como se propugna na doutrina que busca desenvolver restrições à liberdade dos particulares, um conflito ou ponto de tensão entre a estrita legalidade com a igualdade e a capacidade contributiva, e como compatibilizá-los na aplicação da norma jurídica tributária.

Diante do mundo da linguagem, as coisas são ideias, construções linguísticas realizadas em função dos termos, de modo que não existem essências ou verdades objetivas nos objetos a serem descobertos e examinados. Fincado nessa premissa, o terceiro capítulo busca examinar o problema semântico acerca do conceito de elisão tributária, suas divergências de terminologia e de conteúdo, os critérios distintivos e classificatórios utilizados para diferenciar o fenômeno em relação a condutas tidas como ilícitas, assim como investigar os critérios de reconhecimento desenvolvidos para identificar as condutas que estão albergadas pelo seu conceito. Metodologicamente, o capítulo se vale da revisão da doutrina e o exame do regime jurídico aplicável ao fenômeno, no qual se busca trazer nossa contribuição para a compreensão conceitual do tema.

Por fim, o último capítulo presta-se a discutir e examinar as normas antielisivas, gerais ou específicas, preventivas ou repressivas, e os fundamentos que levam a sua criação, ou seja, as teorias ou critérios interpretativos desenvolvidos para impor restrições e limitações à conduta elisiva. Assim, busca-se examinar a aplicabilidade das teorias do abuso do direito, do abuso das formas, da fraude à lei e do propósito negocial para fins de desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos dos particulares realizados com vistas à obtenção de uma economia de tributos. Em que medida essas teorias podem ser utilizadas pela Administração Tributária para o fim de impor limites e restrições às estratégias dos particulares que se valem de formas jurídicas nada convencionais para evitar a subsunção normativa e os consequentes efeitos jurídicos tributários prescritos. Nesse sentido, cumpre também a análise dos limites que o ordenamento confere para a instituição de uma norma geral antielisão, investigando seu âmbito de aplicação, bem como a tentativa de sua implementação, mediante a Lei Complementar nº 104/2001, que instituiu o parágrafo único do art. 116 do CTN, sob o fundamento da necessidade de imposição de restrições às condutas elisivas consideradas abusivas.

2 PREMISSAS

2.1 GIRO LINGUÍSTICO

O conhecimento diz respeito à forma da consciência humana por meio da qual o homem busca atribuir significado, isto é, representar intelectualmente um determinado objeto. O ato de conhecer consiste em ter consciência sobre algo, o que revela sua direcionalidade. A consciência é produtora e produto da reflexão.¹ O conhecer algo se realiza por meio de: um ato de consciência (perceber, lembrar, imaginar, pensar); o resultado desse ato, que é a sua forma (percepção, lembrança, imaginação, pensamento); e o conteúdo desse ato, que é o objeto captado pela consciência (o percebido, o lembrado, o imaginado, o pensado).² Portanto, o ato de conhecer envolve três instâncias: o sujeito, onde se dá o processo de absorção e retenção; o objeto, que é o conteúdo; e a representação. Há uma relação dialética entre sujeito e objeto, de maneira que, um não é o outro, e um não existe sem o outro. O objeto do conhecimento não se confunde com o objeto existente no mundo real. O objeto do conhecimento, em sentido estrito, consiste em algo interior e não algo percebido, externo e concreto (objeto em sentido amplo). O objeto de conhecimento, em sentido estrito, apresenta-se sob uma forma de consciência, ou seja, conhecer um determinado objeto, seja do mundo interior quanto exterior, implica em transitar pela subjetividade do sujeito cognoscente.³

O conhecimento, como forma de consciência que apreende intelectualmente um objeto como seu conteúdo, pode aparecer na forma de ideias, juízos ou raciocínios. Há três estágios de aperfeiçoamento do conhecimento. Os objetos são apreendidos na forma de ideias, que são representados linguisticamente por termos. Da associação de ideias ou noções são construídos juízos, que são representados linguisticamente por meio de proposições. Da relação de juízos são construídos raciocínios, que são representados linguisticamente por argumentos. Logo, observa-se que o conhecimento

¹ Segundo Paulo de Barros Carvalho, consciência é “a função pela qual o ser humano trava contato com suas vivências, estados psíquicos e condutas, bem como projeta sua atenção para o mundo exterior recolhendo os dados obtidos pela intuição sensível (olfato, visão, audição, tato, paladar), processando assim suas emoções sentimentos, sensações, lembranças, sonhos, imaginação, pensamentos, esperanças e a gama intensa de suas manifestações volitivas”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 7.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 6-7.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p 14.

em momento nenhum deixa o campo das proposições. Conhecer é emitir proposições coerentes e articuladas sobre um objeto. Não há conhecimento sem linguagem.⁴

Com a mudança do paradigma na filosofia do conhecimento, denominada de giro-linguístico,⁵ a linguagem deixa de ser mero instrumento para comunicação do conhecimento, passando a ser condição para a possibilidade de constituição do conhecimento. Não existe mais um mundo em si considerado, no qual, mediante a linguagem, é possível captar a essência das coisas de maneira objetiva. Não há mais uma correspondência entre as ideias e as coisas descritas pela linguagem. O conhecimento não é mais concebido como a reprodução intelectual do real, sendo a “verdade” o resultado da correspondência entre essa reprodução e o objeto reproduzido. Nesse novo paradigma, as coisas não são tidas em si mesmas, mas enquanto linguagem. É a linguagem que passa a ser o pressuposto para o conhecimento.⁶

Como pontua Charles William McNaughton, o giro linguístico é uma linha filosófica que exprime o papel da cultura, estruturada na linguagem e na língua, como instância condicionante da interpretação do mundo e dos seus objetos. Inocente seria pensar que a linguagem é um espelho da realidade. É a língua e a linguagem que determinam quem somos.⁷ Nesse sentido, é a lição sempre lembrada de Ludwig Wittgenstein: “os limites de minha linguagem significam os limites do meu mundo”.⁸ Em mesmo sentido, Tercio Sampaio Ferraz Júnior adverte que a “realidade, o mundo real, não é um dado, mas uma articulação linguística mais ou menos num contexto social”. Um fato qualquer “não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”.⁹

O mundo da vida é alterado mediante as experiências tangíveis que são intuídas sensivelmente pelos indivíduos. O que ocorre nesse campo e não é recolhido pela

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 9-10, 12.

⁵ A obra de *Ludwig Wittgenstein* intitulada *Tractatus logico-philosophicus* em 1922, foi o marco decisivo para o emergir da filosofia da linguagem, que abre portas à teoria da comunicação e provoca uma virada linguística, ou melhor, uma mudança no paradigma da filosofia da linguagem (do paradigma verificacional para o paradigma comunicacional), conhecida como o giro linguístico-pragmático. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 25-27.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit., p. 14-15.

⁷ O autor ressalta as influências que o giro linguístico teve entre os pensadores do Direito Tributário. Isso fica nítido em algumas categorias como a interpretação, a incidência e aplicação do Direito. MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 13, 16-17.

⁸ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. São Paulo: Companhia Editora Nacional: Editora da Universidade de São Paulo, 1968. p. 111.

⁹ JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 266, 274.

linguagem, acaba por não ingressar no que é denominado de “realidade”. Esta, portanto, encontra sua forma de expressão a partir das organizações linguísticas que permitem e viabilizam a comunicação. A linguagem atua como um redutor da complexidade dos objetos da experiência, sendo, também, indispensável para a própria obtenção do conhecimento.¹⁰ Como leciona o jusfilósofo pernambucano Lourival Vilanova, o conhecimento requer a linguagem, pela qual se estabelece as significações conceituais e se comunica o conhecimento. Ocorre, assim, o conhecimento em um universo de linguagem e dentro de uma comunidade do discurso.¹¹

Na segunda metade do século XIX, surgiu uma corrente de pensamento voltada para a natureza do conhecimento científico, conhecida como Neopositivismo Lógico. Essa corrente de pensamento preocupa-se com os pressupostos para a construção de uma linguagem rígida e precisa, própria das ciências. Reconhece-se a importância da linguagem como um instrumento de controle do saber científico e do conhecimento que é produzido.¹² Como explica Luis Alberto Warat, a partir do enfoque dessa corrente, construir um discurso científico é necessariamente verter os dados do mundo em linguagem rigorosa, no qual prima-se por construções artificiais de comunicação científica, com a adoção de vocábulos dotados de maior precisão, mediante o processo de depuração da linguagem natural.¹³

Nesse processo, o primeiro passo ao conhecimento é a delimitação do objeto, isto é, daquilo que se pretende conhecer, haja vista as próprias limitações da atividade cognoscitiva e a complexidade da realidade. Por isso a necessidade de recortes, no qual se renuncia uma parte do todo e delimita-se o campo de investigação. O objeto se apresenta sob uma forma de consciência constituída por meio da linguagem. Retomando as ideias de *Carlos Cossio*, Maria Helena Diniz explica didaticamente as quatro regiões ônticas que tem o ser humano como ponto de partida: os objetos naturais, os objetos ideais, os objetos culturais e os objetos metafísicos.¹⁴

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 6-7.

¹¹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 2.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 20-22.

¹³ WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. Sergio Antonio Fabris: Porto Alegre, 1995. p. 37.

¹⁴ A autora oferece uma visão geral do assunto, elencando as características, o ato gnosiológico e o método de cada uma das quatro ontologias, tendo o ser humano como ponto de referência, de onde os objetos do mundo são considerados. DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 137.

Nessa classificação, o Direito está no campo dos objetos culturais, haja vista que, se trata de um objeto real, com existência no espaço e no tempo, suscetível à experiência, valioso positivamente ou negativamente, que tem a compreensão como o seu ato gnosiológico, e, por fim, tem como método o empírico-dialético.¹⁵ Importante ressaltar que, embora a classificação seja elucidativa a respeito dos objetos, com base nas premissas adotadas, nada existe fora da linguagem, sejam os objetos naturais, ideias, culturais ou metafísicos, sendo constituídos proposicionalmente pelo ato de consciência do sujeito. Isto é, temos acesso ao empírico, pela linguagem que o constitui e atribui significação.¹⁶

A Semiótica, enquanto teoria geral dos signos que abrange os sistemas de comunicação, é um importante instrumento de análise do fenômeno jurídico a partir das três dimensões da linguagem (sintática, semântica e a pragmática). Portanto, é necessária a elucidação de algumas noções e conceitos, como a de língua, fala e linguagem, bem como a respeito das dimensões semióticas da linguagem.

A língua consiste em um “sistema de signos, em vigor numa determinada comunidade social, cumprindo o papel de instrumento de comunicação entre seus membros”.¹⁷ Compreende ao código aceito e utilizado em uma sociedade como instrumento de comunicação entre os indivíduos, podendo ser idiomático ou não idiomático. A língua é representada pela linguagem, haja vista que esta última possui uma natureza multiforme, pois participa do mundo físico, fisiológico, psíquico e etc. Por meio de um recorte é que surge a língua, alheia à matéria, enquanto sistema sógnico.¹⁸ Por seu turno, a fala é um ato individual de seleção e atualização da língua, no qual o indivíduo, dentre a infinitude de signos e regras em seu inconsciente, escolhe e utiliza palavras como elemento da língua. A fala, portanto, é a língua em movimento, permitindo a atualização, transformação ou consolidação das convenções sógnicas da língua.¹⁹

Como explica Paulo de Barros Carvalho, a linguagem é mais abrangente, “significando a capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio de signos

¹⁵ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 138.

¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 51.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 30-31.

¹⁸ Ibidem, p. 161.

¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit., p. 163.

cujos conjunto sistematizado é a língua”.²⁰ A linguagem é produto ou resultado da utilização da língua (fala) por um sujeito. É a capacidade do ser humano de estabelecer um processo de comunicação mediante signos sistematizados em uma língua. Note-se que as noções de língua, fala e linguagem estão relacionadas em um processo dialético e indissociável. Como sintetiza Aurora Tomazini de Carvalho, “a língua é a linguagem sem a fala e a fala é a linguagem sem a língua”.²¹ E o que são signos?

Com base na terminologia de *Edmund Husserl*, Paulo de Barros Carvalho afirma que *signo* compreende a unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana. É composto pela relação triádica entre suporte físico, significado e significação. O suporte físico consiste na parte material que é apreendida por meio dos sentidos. Compreende aquilo com o qual se toma contato físico (ondas sonoras de fala, as marcas de tintas no papel, entre outros) e que se refere a algo no mundo, seja concreto, empírico, subjetivo ou imaginário, isto é, o seu significado (representação do suporte físico). O contato com o suporte físico desperta na mente do indivíduo uma noção, ideia ou conceito que é a significação.²² Aurora Tomazini de Carvalho pontua que as noções de significado e significação se misturam, pois a realidade a que se refere um suporte físico é construída pelo intérprete e condicionada à sua experiência. O significado e a significação também se materializam em outros suportes físicos, haja vista que a realidade apenas existe se existir a linguagem. Na estrutura do signo, as noções de suporte físico, significação e significado estão conectadas, de modo que um influencia a existência do outro.²³

A Semiótica permite a análise das três dimensões da linguagem: a sintática, que examina as relações mútuas entre os signos linguísticos; a semântica, que examina a relação do signo com o objeto por ele representado (suporte físico e significado); e a dimensão pragmática, que examina os signos em suas relações com os utentes da linguagem, ou seja, a maneira pela qual os emissores e os destinatários utilizam signos em um contexto comunicacional.²⁴ O respeito às regras sintáticas é indispensável para o

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 32.

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 163.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 33-34.

²³ Em síntese, a autora explica que todo “suporte físico suscita uma interpretação (significação), que constitui uma realidade como seu significado, esta realidade, por sua vez, é também uma linguagem, materializa-se num suporte físico, que suscita outra interpretação (significação), em uma semiose sem fim”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit., p. 165.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 28.

sentido de um enunciado, ou seja, não basta a mera justaposição de vocábulos para que se tenha uma mensagem com significação. A validade sintática, ainda que garanta o sentido, não garante o conteúdo de verdade do enunciado, sendo esse o campo semântico, no qual se preocupa com a relação das palavras com as realidades interiores ou exteriores por elas expressadas. O plano pragmático diz respeito às infinitas formas de utilização dos signos pelos sujeitos da comunicação na produção de mensagens.²⁵

2.2 A LINGUAGEM DO DIREITO

Como assevera Tércio Sampaio Ferraz Junior, a partir de um enfoque convencionalista, não há como formular uma definição essencial ou real sobre o que é o Direito.²⁶ O próprio vocábulo “Direito”, por si só, é algo carregado de vagueza, imprecisão e ambiguidade. É o que o autor demonstra em uma análise linguística do termo em seu uso comum: do ponto de vista sintático é impreciso, pois pode ser conectado com verbos, substantivos, adjetivos, ou ele próprio ser usado como substantivo, advérbio, adjetivo; é semanticamente impreciso, sendo denotativamente vago, pois tem muitos significados, e conotativamente ambíguo, pois é impossível enunciar as propriedades que devem estar presentes em todos os casos em que o termo é utilizado; no âmbito pragmático, é uma palavra que tem grande carga emotiva.²⁷

Destarte, com base nas premissas lançadas no tópico anterior, para fins deste trabalho, toma-se o Direito como um corpo de linguagem, pois só há Direito onde há linguagem no qual ele é materializado. A linguagem objeto de investigação do cientista do Direito é a linguagem jurídica positivada. O Direito compreende a um plexo de normas jurídicas válidas em um dado país. Há Direito onde há normas jurídicas, sendo

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 28-29.

²⁶ Como afirma o autor, os juristas conservadores com relação à utilização da teoria da língua para análise do fenômeno jurídico defendem a ideia da possibilidade de uma definição real que capte a essência do que é o Direito. Historicamente, essas tentativas acabaram por serem muito genéricas e abstratas, ou muito circunstanciadas. O enfoque essencialista é combatido pelo enfoque convencionalista, no qual a língua é vista como um sistema de signos, cuja relação com a realidade é estabelecida arbitrariamente pelos homens. Nessa linha, não se busca a essências das coisas, mas os critérios vigentes que determinam o uso das palavras. As definições são nominais e não reais. JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 35-36.

²⁷ Sintaticamente, pode aparecer como substantivo (“O Direito brasileiro prevê...”), como advérbio (“O sujeito não agiu direito”), ou como adjetivo (“O sujeito não é direito”). Semanticamente, é denotativamente vago, pois “Direito” pode referir-se a Ciência do Direito, a Direito Positivo, a direito subjetivo, entre outros. É conotativamente ambíguo, pois se for compreendido o “Direito” como um conjunto de normas, isto não caberá para a Ciência do Direito, não sendo possível uma única definição para os dois sentidos. É uma palavra que em razão de sua carga emotiva, é referida e associada à ideia de justiça. Ibidem, p. 37-38.

essas últimas, manifestações linguísticas próprias da linguagem jurídica positiva, produzida para disciplinar os comportamentos sociais e concretizar valores aspirados em sociedade. Desse modo, o Direito não é tomado como um dado da natureza ou divino, mas algo construído pelo homem para alcançar determinadas finalidades.²⁸ Nesse sentido, é a lição de Lourival Vilanova de que o mundo físico é alterado mediante o trabalho e a tecnologia, ao passo que “altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”.²⁹

Não sendo um dado da natureza e nem divino, o Direito é um objeto cultural³⁰ imerso em um processo histórico e axiológico, no qual cada norma jurídica representa a incidência de valores específicos.³¹ O cientista do Direito trabalha com esses valores, seja no momento de construção da norma jurídica, seja na compreensão dos fatos e das condutas valoradas pelo legislador no momento de criação das normas. Os valores determinam a dimensão semântica e o próprio sentido da existência das normas jurídicas válidas. Sendo produto da cultura, o objeto da Ciência do Direito são as normas jurídicas válidas (existentes), ou seja, as proposições que possuem linguagem prescritiva voltada para a regulação das condutas intersubjetivas, postas no sistema por ato de vontade de uma autoridade competente legitimada pelo ordenamento. Afasta-se, assim, o Direito passado (normas jurídicas não mais válidas) e o Direito futuro (normas jurídicas ainda não válidas), as razões de ordem política, econômica ou social, assim como os conceitos éticos e morais que motivam e dão ensejo a edição das normas. A preocupação do cientista do Direito reside propriamente nas normas jurídicas, quanto ao seu conteúdo, estrutura e relações existentes com outras normas na conformação do sistema jurídico. Em outras palavras, uma análise estática voltada para a estrutura da norma jurídica e uma análise dinâmica voltada para a criação, aplicação e revogação das normas.³²

²⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 86.

²⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 4.

³⁰ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 138.

³¹ Miguel Reale afirma que toda norma enuncia algo que deve ser, em razão do reconhecimento de um valor determinante para que um comportamento seja observado: “(...) a hipoteticidade ou condicionalidade da regra de conduta não tem apenas um aspecto *lógico*, mas apresenta também um caráter *axiológico*, uma vez que nela se expressa a *objetividade de um valor a ser atingido*, e, ao mesmo tempo, se salvaguarda o *valor da liberdade do destinatário*, ainda que para a prática de um ato de violação”. REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 34, 101.

³² CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit., p. 87-90.

Lourival Vilanova acentua que o Direito não diz respeito a um agregado ou feixe caótico de normas jurídicas justapostas, mas de um sistema que visa racionalmente ordenar a conduta humana.³³ Trata-se de um corpo de linguagem vertido para o setor material das condutas intersubjetivas, compondo um conjunto de proposições jurídicas interligadas em um sistema. O todo unitário compreende ao sistema, as unidades normativas que o compõe configura o repertório, e as relações entre essas partes tecem a estrutura do sistema.³⁴ As normas jurídicas não podem ser tomadas isoladamente, mas em um contexto de normas jurídicas que possuem entre si, relações de coordenação e subordinação, dentro da estrutura normativa do sistema. Portanto, a norma é proposição prescritiva que decorre do sistema do qual ela faz parte, e sua construção deve levar em conta os sentidos dos enunciados prescritos no contexto normativo que ela integra.³⁵

A respeito, Alfredo Augusto Becker ensina que a norma jurídica existente na lei é a resultante do complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde ela foi promulgada. Ao ingressar no ordenamento jurídico, a norma jurídica relaciona-se com as demais normas jurídicas que integram o sistema, sofrendo consequências em seu conteúdo jurídico, assim como traz consequências para o sistema jurídico. Tomada isoladamente, a norma jurídica não existe fora do sistema jurídico, sendo válida em razão de sua relação com outras normas que integram o sistema, que a determina, confere validade e a limita materialmente.³⁶ Com relação aos valores, imersos na linguagem do Direito Positivo, a hermenêutica desempenha um papel fundamental para encontrar os sentidos dos textos positivados e os referenciais culturais que neles se estabelecem.

Assim, toma-se o fenômeno jurídico a partir de um enfoque dogmático, que como explica Tércio Sampaio Ferraz Junior, compreende àquele no qual o cientista toma as premissas como isentas de dúvidas, mantidas fora de questionamentos, focando apenas no elemento *resposta*. Desse modo, parte-se de premissas tomadas

³³ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 53-54.

³⁴ Explica Tércio Sampaio Ferraz Júnior que o conjunto de elementos consiste no repertório. O conjunto de relações existentes entre esses elementos é a estrutura. Desse modo, o sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. O ordenamento, como sistema, contém repertório (conjunto de elementos normativos e não normativos) e estrutura (conjunto de relações de coordenação e subordinação entre os elementos). JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 169-170.

³⁵ “A norma é proposição prescritiva decorrente do todo que é o ordenamento jurídico”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 137-138.

³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 104-105.

arbitrariamente que vinculam o estudo do objeto jurídico. O cientista compreende o Direito dentro dos marcos e limites da ordem jurídica vigente, sendo esse o ponto de partida de sua investigação em relação ao seu objeto de estudo. Cabe ressaltar que os *dogmas* não se exaurem em si mesmos, de modo que o vinculante presente nas normas jurídicas sempre exige um esforço de interpretação. O jurista parte de dogmas para então interpretar e atribuir sentido. Embora se parta de premissas, o jurista não trabalha com certezas, mas com incertezas que foram delimitadas pelos dogmas. Contudo, não é qualquer interpretação que é válida e possível, mas a que resulta de uma argumentação conforme os padrões dogmáticos. A atividade de interpretar e atribuir sentido deve estar circunscrita às premissas que o jurista está vinculado em sua investigação.³⁷

Admitindo-se que o Direito consiste em um corpo de linguagem, é possível realizar a decomposição do discurso jurídico, estudando-o em suas três dimensões semióticas: a sintática (estrutural), a semântica (significativa) e a pragmática (âmbito prático e de aplicação). Busca-se, assim, uma visão normativa do fenômeno jurídico, que busca compreender a manifestação do deôntico em sua unidade (a norma jurídica), que possui estrutura lógico-sintática, projeção semântica e dimensão pragmática. Um enfoque intranormativo, em suas instâncias semióticas, e preocupado com as relações existentes entre as normas que compõe o sistema.³⁸

No plano sintático da linguagem do Direito Positivo, a Lógica aparece como um forte instrumento para se conhecer as relações estruturais do sistema e das unidades normativas. A Lógica toma o fato da linguagem como ponto de apoio ou índice temático para o seu objeto, se interessando pelas suas estruturas formais. É teoria formalizada de uma linguagem objeto, como a linguagem do Direito positivo (lógica deôntica) ou a lógica da Ciência do Direito (lógica alética), compondo um sistema formalizado de sobrelinguagem. Uma linguagem formal que fala de uma linguagem objeto, possuindo um vocabulário próprio com símbolos representativos de constantes e variáveis, e as regras estabelecidas para a construção das estruturas formais dotada de sentido sintático. Assim, o processo de formalização parte de proposições envoltas em

³⁷ JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 48-51.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 127.

uma linguagem com suas significações referidas a um objeto determinado.³⁹ Como explica o mestre Lourival Vilanova:

Formalizar não é conferir forma aos dados, inserindo os dados da linguagem num certo esquema de ordem. É destacar, considerar à parte, abstrair a forma lógica que está, como dado, revestida na linguagem natural, como linguagem de um sujeito emissor para um sujeito destinatário, com o fim de informar notícia sobre os objetos.⁴⁰

Como será analisado em tópico próprio acerca da norma jurídica, a estrutura lógica obtida mediante o processo de formalização da linguagem do Direito Positivo é de uma proposição condicional: uma ou várias hipóteses/antecedentes para uma tese/consequente, em que cada proposição antecedente é condição suficiente (em alguns casos, também necessária) para ensejar a proposição consequente. Na estruturação da proposição condicional usa-se constantes lógicas (se, então, ou e o functor dever-ser).⁴¹ Por essa razão, cogita-se de uma homogeneidade sintática das normas jurídicas, conforme o trabalho de *Hans Kelsen*, aprimorado por Lourival Vilanova.

No plano semântico, busca-se conhecer os conteúdos significativos atribuídos aos símbolos positivados. Em se tratando da linguagem jurídica, são os modos de referência à realidade, ou seja, qualificar juridicamente fatos para alterar normativamente a conduta. Se é possível admitir uma homogeneidade sintática, há uma heterogeneidade na dimensão semântica das normas jurídicas, para se dá conta de regular a ampla gama de situações sociais.⁴² As normas jurídicas prescrevem uma alteração no seu objeto e preceitua como ele deve-ser.⁴³ É nesse âmbito que aparecem os problemas da linguagem, como a vaguidade,⁴⁴ a ambiguidade⁴⁵ e a carga valorativa e emotiva das palavras.

³⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 3-4, 7-8, 20-21.

⁴⁰ Ibidem, p. 8.

⁴¹ Ibidem, p. 31-33.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 199.

⁴³ VILANOVA, op. cit., p. 44.

⁴⁴ Luis Alberto Warat explica que a vagueza é um problema denotativo. Um termo é vago quando não existe uma regra definida quanto a sua aplicação. Há uma zona de incerteza onde existem dúvidas quanto ao fato ou objeto entrar ou não na denotação. Assim, pelas regras de uso, não é possível definir com exatidão os critérios de aplicabilidade denotativa, recorrendo a decisões auxiliares. Ademais, essa imprecisão aparece quando se pretende aplicar o termo a situações ou objetos que não possuem todas as características designativas que são expressadas pelas regras de uso do termo. WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. Sergio Antonio Fabris: Porto Alegre, 1995. p. 76-77.

⁴⁵ Luis Alberto Warat ensina, ainda, que a ambiguidade é um caso de incerteza designativa, quando um termo possui mais de um conjunto de propriedades designativas; ou quando um mesmo termo designa um conjunto de significados designativos conectados metaforicamente; quando um termo refere-se tanto ao

No plano pragmático, verifica-se o modo como a linguagem jurídica é usada para concretizar os valores aspirados pela sociedade. Por isso, envolve questões relacionadas à aplicação de normas jurídicas. Em sua dimensão pragmática, a norma jurídica consiste em instrumento para regular a conduta humana para as vias axiologicamente tidas como valiosas.⁴⁶ Diz respeito a como os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos.⁴⁷

Em síntese, o ângulo sintático liga-se à análise da estrutura, o semântico à análise dos conceitos e do conteúdo, e o pragmático à análise do uso da linguagem jurídica. Os planos pragmático e semântico estão mais sujeitos aos critérios ideológicos decorrente da própria vivência do intérprete.⁴⁸

2.2.1 Direito Positivo e Ciência do Direito

A realidade do Direito Positivo e da Ciência do Direito possuem profundas diferenças, tratando-se de mundos que não se confundem. São corpos de linguagem distintos, com organização lógica e função semântica diferente. Uma coisa é o Direito Positivo enquanto conjunto de normas jurídicas válidas em um dado país, e outra coisa é a Ciência do Direito, a quem cabe descrever esse conjunto de normas jurídicas, ordenando-as, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas existentes entre as várias unidades que compõe o sistema, bem como atribuindo os seus conteúdos de significação. Tanto o Direito Positivo como a Ciência do Direito são corpos de linguagem, produzidos no seio de um processo comunicacional, no qual se materializa por meio de textos, cada com suas próprias características.⁴⁹

Quanto à função da linguagem, o Direito Positivo possui uma linguagem prescritiva, isto é, que se volta para a expedição de comandos, ordens, prescrições dirigidas ao comportamento das pessoas. As normas jurídicas operam com essa

processo quanto ao produto. Há o conhecimento dos objetos e situações para os quais se podem aplicar o termo, contudo, não há uma clareza contextual sobre os diferentes critérios designativos relacionados ao termo. WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. Sergio Antonio Fabris: Porto Alegre, 1995. p. 78-79.

⁴⁶ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 44.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 199.

⁴⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 170.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 33.

linguagem para incidir sobre a conduta humana em suas relações intersubjetivas. Projeta-se para a região material da conduta para o fim de modificá-la e implementar certos valores.⁵⁰

A Ciência do Direito, por sua vez, busca conhecer o seu objeto, que é justamente o estudo desse feixe de proposições normativas que regula e ordena a conduta das pessoas na vida comunitária. Logo, sua linguagem possui a função descritiva, isto é, uma linguagem apta para transmitir informações e conhecimentos, dando conta de como são as normas jurídicas, sua estrutura, o modo como se relacionam e como regulam a conduta intersubjetiva. O cientista do Direito emprega uma linguagem e compõe uma camada linguística sobre o seu objeto de estudo, interpretando, investigando e descrevendo as normas jurídicas. Desse modo, a Ciência do Direito é uma linguagem de sobrenível ou uma sobrelinguagem, que discorre sobre o seu objeto.⁵¹

Ainda que se possa identificar outras funções da linguagem, a função primordial do Direito Positivo, isto é, aquela que motiva o emissor da mensagem, é prescrever visando o direcionamento do comportamento de outrem, ao passo que, na Ciência do Direito, é informar e descrever o Direito Positivo. Logo, percebe-se que se trata de planos linguísticos que não se confundem, sendo que um prescreve condutas a serem observadas, e o segundo informa sobre o primeiro. Ainda que o legislador conceitue institutos, ele o faz no plano do Direito posto, assim como quando o cientista fala sobre o Direito, não busca modificar condutas, mas apenas informar.⁵²

Quanto ao objeto, isto é, a região ôntica para qual cada linguagem se volta, tem-se que o Direito Positivo tem como objeto as condutas intersubjetivas por ele são reguladas, ao passo que, o objeto da Ciência do Direito é a linguagem do Direito Positivo que ela descreve. Ademais, quanto ao nível de linguagem, como já dito, considerando as linguagens dessas duas realidades, tem-se que a Ciência do Direito caracteriza-se como uma sobrelinguagem da linguagem do Direito Positivo, que se apresenta como linguagem objeto daquela.⁵³

⁵⁰ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 29.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 34-35.

⁵² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 104.

⁵³ *Ibidem*, p. 107-109.

Imersos nas concepções do giro-linguístico, o signo, como já exposto, compreende a uma relação triádica entre um suporte físico, um significado e uma significação. O Direito Positivo e a Ciência do Direito, sendo corpos de linguagem, portanto, compreendem a conjuntos estruturados de signos. Contudo, os signos do Direito Positivo e da Ciência do Direito, dentro da análise das três dimensões semióticas, são diferentes. O Direito Positivo possui uma linguagem prescritiva voltada à conduta humana em suas relações intersubjetivas, carregadas de valores almejados pela sociedade. Seu suporte físico são os enunciados prescritivos que compõem materialmente os textos de Direito Positivo (artigos, incisos, parágrafos de uma lei). Esses textos de Direito Positivo (suporte físico) referem-se à conduta humana em suas relações intersubjetivas (significado), que desperta e suscita na mente a construção de normas jurídicas (significação). Por outro lado, a Ciência do Direito é também corpo de linguagem, mas que se volta para o seu objeto, qual seja, o Direito Positivo, com a finalidade de conhecê-lo. Seu suporte físico são os enunciados descritivos que o compõem materialmente (textos de doutrina contidos em um livro, por exemplo), que se referem ao Direito Positivo (significado), e suscitam na mente de quem os interpreta uma série de proposições descritivas (significações).⁵⁴

A linguagem do Direito Positivo, isto é, a linguagem do legislador, é uma linguagem técnica. Esta tem como base a linguagem natural, mas aproveita palavras e expressões de cunho determinado e preciso, próprias do campo científico. Não chega a ser uma linguagem sistematizada e que possua o caráter descritivo analítico próprio da linguagem científica, ainda que possua termos construídos artificialmente. O Poder Legislativo, em razão da sua própria composição heterogênea, decorrência inevitável da representatividade política, não é formado apenas por especialistas jurídicos, mas por membros de todos os segmentos da sociedade. Isso, de certo modo, permite compreender os erros, as impropriedades, ambiguidades, atecias presentes nos textos de Direito Positivo, não sendo o trabalho do legislador, muita das vezes, o resultado de um trabalho cientificamente sistematizado. O discurso prescritivo dos enunciados normativos não estão no campo da linguagem ordinária, mas também não possuem o

⁵⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 166-167.

status de linguagem científica, sendo mais preciso dizer que possui uma linguagem técnica.⁵⁵

Por outro lado, é de grande relevância o trabalho do cientista na construção do conteúdo, sentido e alcance dos textos de Direito positivo. A linguagem da Ciência do Direito é uma linguagem científica, vertida sobre os limites do objeto e organizada sistematicamente, de modo que, as proposições descritivas, por meio de método próprio, buscam produzir conhecimento e controlar o teor de verdade dos enunciados. A linguagem científica é obtida mediante o processo de depuração da linguagem, no qual se substitui termos imprecisos por outros que possam indicar e descrever com maior precisão e rigor um determinado objeto.⁵⁶

Outro ponto de diferença entre o Direito Positivo e a Ciência do Direito diz respeito com relação às estruturas de linguagem, ou seja, à lógica específica aplicável. Toda linguagem possui uma forma de estruturação lógica, que é obtida a partir do processo de formalização, no qual se substitui as significações por variáveis e constantes obtendo-se as estruturas formais e as relações existentes entre elas. A formalização produz uma outra linguagem (linguagem formalizada ou lógica), representativa da estrutura da linguagem objeto submetida a esse processo. Assim, diferentes são as estruturas que compõe a linguagem do Direito Positivo e a Ciência do Direito, cada uma possuindo uma lógica específica: ao Direito Positivo, aplica-se a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica).⁵⁷

O Direito Positivo, enquanto linguagem prescritiva, opera com o modal deôntico (dever-ser), ou seja, suas proposições normativas possuem a forma implicacional: “se H, dever ser C ($H \rightarrow C$)”. As unidades normativas possuem a seguinte estrutura hipotético-condicional: a descrição de um fato “H” que implica (\rightarrow) uma consequência “C”. O vínculo implicacional entre hipótese e consequência, denominado de imputação por *Hans Kelsen*, é o que se denomina de causalidade jurídica. Há, como afirma Paulo de Barros Carvalho, uma homogeneidade sintática das unidades normativas, ao passo que, há uma heterogeneidade semântica dos conteúdos

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 36; VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 33.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 59.

⁵⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 112-113.

significativos das unidades normativas. A linguagem prescritiva submete-se aos valores de validade e não validade, correspondente à lógica deôntica, isto é, uma norma é válida ou inválida, não se aplicando as valências verdade/falsidade.⁵⁸

A Ciência do Direito opera com o modal alético (ser), sendo que suas proposições se relacionam na forma “S é P”, ou S(P), em linguagem formalizada. Onde “S” e “P”, são variáveis que representam as proposições sujeito e predicado. Assim, a sintaxe da linguagem descritiva da Ciência do Direito é estruturada pela lógica alética (apofântica ou clássica). A linguagem descritiva submete-se aos valores de verdade e falsidade correspondente à lógica alética, isto porque seus enunciados relatam certas realidades, de modo que é possível determinar se estão de acordo com os próprios referenciais da realidade. Assim, a linguagem do legislador é válida ou não válida, ao passo que a do cientista do Direito é verdadeira ou falsa.⁵⁹

Um último critério distintivo relativo aos dois corpos de linguagem, diz respeito à coerência. Como dito, a linguagem da Ciência do Direito é mais trabalhada e sistematizada, no qual o cientista tem todo o cuidado com a formação do discurso. A linguagem do legislador não possui a mesma preocupação com a depuração da linguagem. A linguagem do Direito Positivo possui enunciados contraditórios, ao passo que, a linguagem da Ciência do Direito não possui. Esta última, opera com a lei da não-contradição, de modo que as contradições representam obstáculos à coerência do discurso descritivo. Assim, havendo proposições contraditórias, uma delas é falsa, segundo a lei da não contradição. O discurso prescritivo, por sua vez, pode conter proposições normativas contraditórias, isto é, com conteúdos significativos incompatíveis entre si. O discurso do Direito Positivo não trabalha com os critérios de verdade ou falsidade, mas com os valores de validade ou não validade, podendo haver antinomias. As proposições contraditórias não se excluem, mas convivem juridicamente, sendo incoerências do sistema. Contudo, tais incoerências são sanadas no momento de aplicação do Direito.⁶⁰

2.3 NORMA JURÍDICA

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 35; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 113-116.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 35; CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit., p. 114-116.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 41; CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit., p. 117-119.

Com base nas ideias lançadas nos tópicos anteriores, toma-se o Direito como um corpo de linguagem prescritiva voltado para a regulação das condutas intersubjetivas, que visa concretizar valores aspirados socialmente, dentro de um contexto comunicacional e em uma comunidade do discurso. Seria o Direito um sistema de mensagens jurídicas que regula o comportamento das pessoas. Essa mensagem jurídica não vem pronta e acabada no texto, e não se confunde com ele. Apenas quando o receptor trava contato com o suporte físico da mensagem do emissor, é que se dá na mente daquele o sentido, após um processo de decodificação. A mensagem jurídica não existe em si no suporte físico, mas na mente do receptor. O receptor reconhece o código, e dentro de um contexto, constrói a mensagem na forma de significação.⁶¹

Para falar de norma jurídica, antes é importante a diferenciação das noções de enunciado e proposição. Enunciado compreende a expressão linguística resultante da atividade psicofísica de enunciação. Compreende as sentenças formadas por fonemas e grafemas que buscam transmitir um conteúdo, em um contexto comunicacional, ou seja, a forma física em que se manifesta uma sequência estruturada de palavras que se referem a um conteúdo, como na linguagem escrita. A proposição é o conteúdo do enunciado, o sentido que lhe é atribuído, construído na mente no momento de interpretação. Assim, enunciado é suporte físico (dado material da realidade) e proposição é significação (objeto conceptual produzido na mente).⁶²

Paulo de Barros Carvalho diferencia as normas jurídicas em sentido amplo das normas jurídicas em sentido estrito. As normas jurídicas em sentido amplo seriam as significações construídas pelo intérprete mediante o contato com as frases do Direito Positivo. Isto é, os enunciados prescritivos do Direito Positivo, não enquanto suporte físico (textos de lei), mas enquanto significações. As normas jurídicas, em sentido estrito, seriam as significações construídas e estruturadas, a partir da atividade do intérprete, na forma lógica de juízos condicionais. É a norma jurídica em sentido estrito que transmite a mensagem jurídica em sentido completo, ou seja, que transmite uma comunicação do dever-ser. Sua elaboração e composição se dá a partir das significações (normas em sentido amplo) dos enunciados do ordenamento. Em outras palavras, norma

⁶¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 174-175.

⁶² *Ibidem*, p. 85-86.

jurídica não se confunde com texto, cabendo ao intérprete produzir, por meio de um processo intelectual, a norma jurídica a partir dos enunciados prescritivos.⁶³

Portanto, norma jurídica é a significação obtida a partir da leitura dos textos de Direito Positivo. Por meio dos sentidos e o contato com suporte físico (os símbolos linguísticos marcados no papel, a mensagem sonora dirigida pelo emissor), algo é produzido na mente do intérprete. Esse ato de apreensão sensorial propicia outros, no qual o intérprete associa ideias ou noções para a formação de um juízo, que se contém em uma proposição. Um único texto de Direito posto pode suscitar significações diferentes, haja vista as noções que o intérprete possui com relação aos termos empregados pelo legislador. Portanto, ao travar contato com o suporte físico (texto positivado), que se refere a algum significado (conduta humana), o intérprete constrói uma significação (juízo lógico). A norma jurídica é esse juízo hipotético-condicional (Se A, então dever-ser B), formada por várias noções despertadas na mente do intérprete. Nem sempre um só texto de lei será suficiente para transmitir a integridade existencial da norma jurídica, devendo o intérprete buscar em outros textos legislativos, os dados para o isolamento dos termos necessários à construção do juízo-lógico.⁶⁴

Paulo de Barros Carvalho afirma que a mensagem deôntica, estruturalmente, pressupõe uma proposição antecedente (hipótese, descritor, suposto, pressuposto), que descreve um evento possível do mundo social, na condição de suposto normativo, que implica uma proposição consequente (tese, prescritor, estatuição, mandamento), de caráter relacional. Destarte, a norma assume uma feição dual, na qual se unem as proposições implicante e implicada pelo ato de vontade da autoridade legislativa, haja vista que é esta que detém o poder para criar normas. Enuncia-se da seguinte forma: “se o antecedente, então dever-ser o consequente”.⁶⁵

Como explica Lourival Vilanova, a estrutura da norma articula-se na forma lógica de implicação, na qual a proposição antecedente implica a proposição consequente. O dêontico reside precisamente na implicação entre hipótese e tese, o denominado dever-ser implicacional ou interproposicional. É a própria norma que vincula e é fonte formal do Direito, estatuinto como dever ser que o antecedente implique o consequente. Sendo assim, o dever-ser exerce um papel de conceito

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 128-130.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 38-39.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., 2008. p. 131.

funcional ou relacionante, ou seja, um modal específico que cumpre função sintática dentro das proposições normativas.⁶⁶

Esse nexos ou relacionamento é o que *Hans Kelsen* denomina de imputação deôntica. O que diferencia as leis da natureza (causalidade física) das leis jurídicas é a região ontológica, pois o mundo do ser está em um domínio diferente do mundo do dever-ser. Na causalidade física, se diz que determinada situação é, enquanto que na imputação deôntica, se diz que determinada situação deve-ser.⁶⁷ Contudo, o dever-ser interproposicional que implica antecedente e consequente não aparece modalizado (neutro). Dentro da estrutura da norma jurídica, no consequente, é que há um dever-ser, de caráter intra-proposicional, que aparece modalizado, ligando dois sujeitos a uma conduta que deve ser cumprida. São os modais deônticos: o proibido, o permitido e o obrigatório.⁶⁸

O jusfilósofo pernambucano Lourival Vilanova leciona que a hipótese delineia um possível estado de coisas, na qual se relaciona consequências normativamente determinadas. A hipótese toma algo possível de ocorrer para se condicionar a vinculação de consequências jurídicas para a conduta humana. Funciona, assim, como um descritor, que se assenta no modo ontológico da possibilidade. Do contrário, se a norma estipula algo impossível de ocorrer na realidade, teria apenas sentido sintático, carecendo de sentido semântico, que diz respeito ao referencial a coisas ou estado de coisas.⁶⁹ Como afirma Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica ao estipular algo impossível de ocorrer na realidade, seria inoperante para o fim de regular condutas, sendo um sem sentido deôntico, ainda que com alguma organização sintática.⁷⁰

Ademais, o descritor não diz respeito a uma proposição que relata um comportamento efetivo, mas se trata de uma proposição tipificadora de uma classe de fatos condicionantes da irradiação de certas consequências jurídicas. Esses conceitos são seletores de propriedades específicas, haja vista que o real não é acolhido pela proposição antecedente. Por seu caráter descritivo, a hipótese é qualificadora normativa de uma situação fática. O que determina o que importa e o que não importa é a valoração das propriedades selecionadas no momento de feitura da hipótese normativa.

⁶⁶ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 58-59.

⁶⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 89-96.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 124-126; VILANOVA, op. cit., p. 35.

⁶⁹ Ibidem, p. 38, 45-46.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 132-133.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho, o suposto elege propriedades reduzindo a complexidade dos eventos eleitos valorativamente. As hipóteses normativas, sendo conceitos jurídicos, consistem em recortes determinados pelo legislador, como base para as consequências prescritas normativamente.⁷¹ Nesse sentido, Lourival Vilanova explica: “a hipótese, que é proposição descritiva de situação objetiva possível, é construção valorativamente tecida, com dados-de-fato, incidente na realidade e não coincidente com a realidade”.⁷²

Por sua vez, a proposição tese é prescritora de condutas intersubjetivas, que apresenta uma proposição relacional que vincula dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta (proibida, permitida ou obrigatória). Segundo a Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é definida como “o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.⁷³ No enunciado relacional, portanto, há o elemento subjetivo, ou seja, os sujeitos de direito da relação: um sujeito ativo, que possui o direito subjetivo de exigir certa prestação, e o sujeito passivo, cometido do dever subjetivo de cumprir a conduta que consiste na exigência do sujeito pretensor; e a prestação como conteúdo do direito que é titular o sujeito ativo, e que corresponde ao dever a ser cumprido pelo sujeito passivo.⁷⁴

Paulo de Barros Carvalho, seguindo os ensinamentos de Lourival Vilanova, e o de *Hans Kelsen*, em sua obra póstuma, segue a teoria da estrutura dual da norma jurídica, que consta de duas partes: a norma primária e a norma secundária. O autor alemão, diferentemente do que havia publicado inicialmente, no seu Teoria Geral das Normas, compreende que a norma primária é aquela que estabelece a conduta desejada pelo Direito, e a norma secundária como aquela que estipula uma sanção pelo

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 132.

⁷² VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 52-53.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. op.cit., p. 134.

⁷⁴ Ibidem, p. 134-135.

descumprimento da norma primária.⁷⁵ Terminologicamente, *Carlos Cossio* prefere endonorma à norma primária, e perinorma para designar a norma secundária.⁷⁶

Tanto a norma primária quanto a norma secundária possuem a mesma estrutura formal, isto é, uma hipótese e uma consequência, unidas pelo conectivo ou operador deôntico (dever-ser). O que efetivamente muda é que, na norma primária estatuem-se direitos/deveres como consequência da verificação da hipótese, ao passo que na norma secundária preceituam-se consequências sancionadoras em razão do não cumprimento da conduta juridicamente devida estatuída pela norma primária. A norma secundária tem como antecedente uma conduta violadora do dever previsto da norma primária, prescrevendo no seu consequente uma sanção. As duas entidades, norma primária e norma secundária, constituem a norma completa em sua integridade constitutiva: a conduta mais a providência coercitiva em caso de descumprimento.⁷⁷ A respeito é a síntese de José Roberto Vieira:

Uma norma primária ou endonorma teria esta configuração: *Dado o fato A, dever ser a conduta B*. Enquanto a feição de uma norma secundária ou perinorma seria esta: *Dado o descumprimento de B, dever ser a sanção C*. Em outras palavras: a ocorrência do fato A, cuja descrição é a hipótese da norma primária ou endonorma, dá margem a imputação do dever B, consequência da mesma; e, por sua vez, o inadimplemento deste dever B constitui a hipótese da norma secundária ou perinorma, à qual se imputa a consequência secundária ou perinormativa da sanção C.⁷⁸

No plano da atuação dinâmica, Alfredo Augusto Becker afirma que apenas se realiza a hipótese à medida que se realizam todos os elementos que a compõe, bastando apenas a ausência de um único elemento para que não se verifique a ocorrência da hipótese. Contudo, verificado todos os elementos, há a incidência da regra jurídica de modo imediato, instantâneo e infalível. Uma vez ocorrida a hipótese, de forma automática se projeta a incidência da regra jurídica sobre o fato, havendo a irradiação dos efeitos jurídicos prescritos. A infalibilidade ou automatismo da incidência

⁷⁵ “Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como norma secundária – e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado.” Kelsen, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto alegre: Fabris, 1986. p. 181-183.

⁷⁶ COSSIO, Carlos. **La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. 2. ed. Abeledo – Perrot: Buenos Aires, 1964. p. 453-454.

⁷⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 73.

⁷⁸ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 56-57.

normativa não se confundiria com a respeitabilidade aos efeitos jurídicos, que podem falhar. A subsunção seria o processo de quadramento do fato à norma, isto é, quando o fato constituído pela linguagem prescrita do Direito Positivo, guardar absoluta identidade com a previsão hipotética da norma jurídica. Apenas quando esse quadramento do fato à norma se dá integralmente é que se dará a subsunção, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos no consequente normativo.⁷⁹

Contudo, com esse entendimento não coaduna Paulo de Barros Carvalho. A norma geral e abstrata, que possui uma previsão hipotética descritiva de um fato, e, em seu consequente, a regulação de conduta em termos gerais (para um conjunto indeterminado de pessoas), para alcançar seu inteiro teor de juridicidade, necessita da edição de uma norma jurídica individual e concreta. É desse modo, portanto, que ocorre o fenômeno da incidência normativa, com a descrição de um acontecimento na realidade, ocorrido em certas condições de espaço e de tempo, e que guardam estreita conformidade com a hipótese geral e abstrata, sendo relatado no antecedente de uma outra norma jurídica, que no caso é individual e concreta.⁸⁰

A norma individual e concreta identifica e relata o evento em seu antecedente, e identifica a conduta regulada, assim como os sujeitos da relação e o seu objeto, no consequente. Com isso, Paulo de Barros Carvalho busca demonstrar que é o ser humano que faz com que a norma incida, aplicando a norma geral e abstrata às situações concretas. Não é o texto normativo que incide sobre o fato social e o torna fato jurídico, mas o próprio ser humano, que com base em norma geral abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta por meio de linguagem competente oferecida pelo próprio sistema. O intérprete relata o fato jurídico e seus efeitos jurídicos prescritivos, que diz respeito ao vínculo jurídico. Logo, a incidência é fruto da atividade do intérprete, não incidindo de forma automática e infalível, mas sendo incidida. Sendo assim, a incidência é uma operação lógica que ocorre entre conceitos conotativos (da norma geral e abstrata) e conceitos denotativos (da norma individual e concreta), que coincide com a aplicação.⁸¹

Em outros termos, instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece a linguagem competente que relata o

⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 279.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 141-142.

⁸¹ *Ibidem*, p. 150-151.

evento descrito pelo legislador. Em um só tempo, constroem-se fato e relação jurídica, bem como ocorre incidência e aplicação do ordenamento posto.⁸²

Do ponto de vista dinâmico, o Direito, como uma totalidade em movimento, composto por normas, não existe apenas no texto e no contexto escrito, mas existe como observância espontânea (normas primárias) e como aplicação contenciosa (normas secundárias). O Direito positivo não é somente o texto inerte do documento legislativo (Constituição, Códigos, atos legislativos em sentido amplo), mas é sua realização, isto é, quando a norma geral e abstrata passa para o plano da concreção, ao nível da efetividade, que é o mundo dos fatos concretos. Em outras palavras, a “realização do Direito, como proposição geral, é sua individualização, que enriquece o núcleo conotativo do abstrato com componentes do concreto”.⁸³

2.4 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO ESTRITO

A regra-matriz de incidência é um instrumento metódico para, a partir dos textos de Direito Positivo, construir a norma jurídica tributária em sentido estrito, sendo um subproduto da teoria da norma jurídica, contribuição da Teoria Geral do Direito, e um desdobramento aplicado das premissas do constructivismo lógico-semântico. É um recurso que permite a compreensão do fenômeno jurídico tributário e a investigação da norma jurídica tributária em suas várias dimensões, quais sejam, a sintática, a semântica e a pragmática.⁸⁴

Sendo norma jurídica de conduta, a regra-matriz de incidência tributária disciplina a conduta do sujeito devedor da prestação tributária, perante o sujeito pretensor, titular do crédito tributário. Regula, portanto, a relação jurídica do Estado com seus súditos no que diz respeito às contribuições pecuniárias. Seguindo a estrutura lógica da norma jurídica exposta no tópico anterior, a regra-matriz de incidência possui uma hipótese (antecedente, suposto, prótese, pressuposto, descritor) e um consequente (mandamento, tese, apódose, estatuição, prescritor).

Nas normas jurídicas que instituem tributos, o legislador formula conceitos sobre os fatos da realidade, que possuem signos presuntivos de riqueza econômica. O

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 262.

⁸³ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 194.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 146.

legislador, diante desses sinais de riqueza do acontecimento, colhe e elege traços e caracteres para identificar o fato a ser juridicizado. Por isso, de grande relevância é a distinção entre a previsão abstrata do legislador e o fato que se verifica no mundo empírico e que realiza o suposto normativo.

A locução *fato gerador*, muito utilizada na linguagem técnica do legislador tributário, graças à influência de *Gaston Gèze*, padece do vício da ambiguidade, ao aludir a realidades diferentes: à previsão hipotética do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; ao próprio acontecimento do fato, relatado no antecedente da norma individual e concreta. A propósito, impropriedade há muito denunciada por Alfredo Augusto Becker, no que ele denominava de “fato em rebelião no Direito Tributário”, pois, como afirma o autor, fato gerador não gera coisa alguma, apenas confusão conceitual. Esquece-se que o jurídico existe para reger o fato. Como se o fato, por si mesmo, tivesse uma virtualidade jurídica, de onde a eficácia jurídica irradia de forma espontânea, não se levando em conta toda a fenomenologia da incidência normativa. Becker assim sugere, terminologicamente, para o fato concreto que realiza e hipótese de incidência a expressão “hipótese de incidência realizada”.⁸⁵

Geraldo Ataliba, em grande estudo sobre a norma jurídica tributária, propõe a adoção de *hipótese de incidência* para a descrição abstrata contida na lei, e *fato impositivo* para a ocorrência fenomênica do suposto normativo.⁸⁶ Contudo, nos parece contundente a crítica de Paulo de Barros Carvalho, ao denunciar a imperfeição da locução *fato impositivo*, pois seria este o fato passível de sofrer uma imposição. Todavia, o fato apenas surge quando constituído pela linguagem competente, em que se opera a incidência. Antes da incidência, não é ainda fato, e, após a incidência, de forma concomitante, o fato está juridicizado, deixando se der passível de sofrer uma imposição. Por isso, o autor prefere hipótese tributária, à descrição abstrata, e fato jurídico tributário, ao fato concreto, vez que se trata de fato que tem o condão de irradiar efeitos jurídicos ligados à instituição do tributo.⁸⁷ Destarte, a hipótese de incidência tributária consiste na “descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das

⁸⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 83-267, 288-289.

⁸⁶ “Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato impositivo” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 54.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 259.

realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”.⁸⁸

Nesse sentido, descrever um fato social é apresentar notas conceituais, apontar critérios de identificação para o seu reconhecimento, toda vez que esse se concretizar na realidade. Do conceito do fato constante no suposto normativo e que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária, podem ser visualizados três critérios: material, espacial e temporal.⁸⁹

No critério material, que é o núcleo do conceito da hipótese normativa, há a referência a um comportamento de pessoa (física ou jurídica), no qual para o seu devido isolamento, abstraem-se as coordenadas de tempo e de espaço. O comportamento de pessoa está representado em uma oração por um verbo transitivo mais o seu complemento.⁹⁰

No critério espacial, há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, ou estão implícitos os indícios que permitem conhecer o local onde se originou o liame obrigacional tributário. Destarte, os elementos indicadores do critério espacial se apresentam de três formas: quando faz menção expressa ao local determinado para a ocorrência do fato jurídico tributário; quando alude à áreas específicas, de modo que o acontecimento apenas ocorrerá se circunscrito aos limites geográficos estipulados; ou em todo lugar sob o âmbito territorial de vigência da lei instituidora do tributo. O critério temporal compreende ao grupo de indicações que oferecem com exatidão em que momento ocorre o fato jurídico tributário, assinalando o nascimento da relação jurídica tributária.⁹¹

Uma vez concretizado hipoteticamente o evento descrito no antecedente da norma jurídica tributária em sentido estrito, instaura-se a relação deôntica entre sujeitos de direito, como prescrita no consequente. Se a hipótese opera como um descritor de um fato de possível ocorrência na realidade, o consequente funciona como um prescritor de um vínculo jurídico abstrato, entre dois ou mais sujeitos, no qual o sujeito ativo, credor ou pretensor, terá o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo ou devedor o cumprimento de uma determinada prestação. Logo, o consequente fornece critérios para o reconhecimento e identificação desse vínculo jurídico que nasce para se conhecer: o

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 259.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 148-149.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., 2016. p. 266.

⁹¹ Ibidem, p. 271-272.

sujeito portador do direito subjetivo, o sujeito a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir a prestação, e o objeto da relação, isto é, o comportamento jurídico devido pelo sujeito passivo que satisfaz o direito subjetivo do sujeito pretensor.⁹²

A partir do exame do objeto da relação jurídica tributária, tem-se que surge uma obrigação, haja vista que se trata de prestação de caráter patrimonial, ou seja, passível de exprimir valores economicamente apreciáveis. Há outras relações jurídicas no âmbito do Direito Tributário que fazem irromper deveres administrativos (obrigação de fazer ou de não fazer), que permitem facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação dos tributos, denominados de deveres formais ou instrumentais.⁹³

Existem, portanto, no consequente tributário, dois critérios: o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). O sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, pode ser, no âmbito do Direito Tributário, uma pessoa jurídica pública, as pessoas políticas de Direito Constitucional interno dotadas de poder legislativo e habilitadas para editar normas jurídicas, e pessoas jurídicas privadas, sem competência tributária, mas titulares de direito subjetivos, integrando relações jurídicas tributárias, como as entidades paraestatais que desempenham funções para o desenvolvimento de finalidades públicas.⁹⁴

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa (sujeito de direitos), física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária nas obrigações tributárias. Do mesmo modo, nas relações jurídicas tributárias que estabelecem deveres instrumentais e formais no interesse da arrecadação e fiscalização. O sujeito passivo, conforme prescreve o art. 121 do CTN, pode assumir a feição de contribuinte ou de responsável legal.⁹⁵

Tendo em vista que a capacidade tributária diz respeito à aptidão que as pessoas possuem para serem sujeitos ativos ou passivos nas relações jurídicas tributárias, tem-se que a capacidade tributária passiva relaciona-se a habilitação que a pessoa tem para ocupar o papel de sujeito passivo da relação jurídica tributária. Contudo, ser capaz de realizar o fato não quer demonstrar capacidade tributária para figurar como sujeito passivo. São coisas distintas, a aptidão para concretizar o

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 290.

⁹³ Ibidem, p. 294.

⁹⁴ Ibidem, p. 302.

⁹⁵ Ibidem, p. 304.

antecedente normativo, e aptidão para figurar como sujeito passivo no liame obrigacional tributário.⁹⁶

O grupo de informações que o intérprete obtém com base na leitura do Direito posto para precisar com exatidão a quantia devida a título de tributo, é o que se denomina de critério quantitativo do consequente da norma jurídica tributária em sentido estrito. É formado pela conjugação de duas entidades, a saber: base de cálculo e alíquota. A base de cálculo dimensiona a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para combinada à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Possui, portanto, três funções distintas: a função mensuradora, pois a base de cálculo mede as proporções reais do fato; a função objetiva, pois compõe a específica determinação da dívida; e a função comparativa, pois ao ser comparada com o critério material da hipótese, a base de cálculo é capaz confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmá-lo, em caso de obscuridade.⁹⁷

A alíquota consiste em um componente numérico, submetido à reserva legal, que congregada à base de cálculo, oferece a determinação exata da dívida. Pode assumir duas feições: um valor fixo ou um valor variável em função de escalas progressivas da base de cálculo. Ademais, sendo a alíquota um percentual aplicável, poderá ser proporcional, progressiva ou regressiva.⁹⁸

2.5 DA AUTONOMIA DIDÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Historicamente, é possível diferenciar ao menos três correntes de pensamento no que diz respeito à discussão sobre a autonomia do Direito Tributário: a que defende a autonomia técnica ou autonomia científica, na qual se reconhece a distinção dos institutos, conceitos e formas do Direito Tributário, em relação aos outros ramos do Direito; a da autonomia funcional ou aplicativa, que em razão das finalidades normativas do Direito Tributário, reconhece a existência de uma especificidade quanto à aplicação das normas tributárias em relação às normas de outros ramos jurídicos, legitimando o uso de métodos de interpretação como a denominada interpretação econômica; e a corrente que reconhece apenas uma autonomia didática, para qual há

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 308-309.

⁹⁷ Ibidem, p. 325.

⁹⁸ Ibidem, p. 333-334.

uma demarcação descritiva e construtiva do Direito Tributário somente para fins meramente cognoscitivos.⁹⁹

Alfredo Augusto Becker já advertia que a “autonomia do Direito Tributário é um problema falso e falsa é a autonomia de qualquer outro ramo do direito positivo”.¹⁰⁰ Como explica o autor, o termo *autonomia* não é propriamente do mundo jurídico, mas se trata de termo gasto nas Ciências Sociais que possui os significados mais diversos, sugerindo o equívoco de que existem zonas apartadas da Teoria Geral do Direito, e que, historicamente, foi usado para legitimar doutrinas tributárias pseudo-jurídicas. O vocábulo autonomia, em seu conteúdo jurídico, apenas pode ser concebido como o poder do ser social de impor disciplina aos indivíduos e a si próprio (autolimitação), isto é, a capacidade de criar o Direito Positivo.¹⁰¹ Destarte, afirma o seguinte:

Por isto o Direito Tributário pode ou não pode fazer certas coisas (não porque é um ramo “autônomo” do direito), mas, pura e simplesmente, porque é direito positivo. Para que o Direito Tributário possa criar princípios e conceitos próprios e específicos, não é necessário recorrer a uma “autonomia”, basta continuar a ser o que sempre foi: *jurídico*, pois a criação e incidência de toda e qualquer regra jurídica necessariamente deforma a realidade (esta realidade pode ser fato econômico ou fato jurídico) e impõe um determinismo artificial à conduta humana).¹⁰²

Não há regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, de modo que, a autonomia de qualquer ramo do Direito será sempre didática para fins de investigação dos efeitos jurídicos decorrentes da incidência de suas regras jurídicas, para assim se descobrir o fundamento que determina se uma regra está ligada a um ou outro grupo de regras. Contudo, a regra que se liga a um segmento jurídico pelo seu conteúdo, une-se a outros ramos, compondo a totalidade de um único sistema jurídico.¹⁰³

Os ramos do Direito nada mais são do que recortes epistemológicos realizados para a redução da complexidade do objeto de estudo. Desse modo, a Ciência do Direito recorta epistemologicamente o Direito Positivo em diferentes especificidades jurídicas

⁹⁹ Ainda que eventualmente possa se dizer que a discussão encontra-se superada, o tema da autonomia do Direito Tributário é de grande importância para a compreensão do relacionamento entre as normas tributárias com as normas de outros ramos jurídicos, que tem implicações na aplicação do Direito. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 31.

¹⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 27.

¹⁰¹ Ibidem, p. 28.

¹⁰² Ibidem, p. 29.

¹⁰³ Ibidem, p. 28-29.

para melhor conhecê-lo. Contudo, esses recortes realizados não interferem na composição do sistema, apenas criam especialidades. As unidades normativas que compõe o sistema estão relacionadas entre si, de modo que, tentar isolar normas jurídicas, ignorando a totalidade do conjunto, consiste em ignorar o Direito como um sistema. As separações em ramos do Direito, não confere a essas especialidades qualquer autonomia científica, mas apenas uma autonomia didática para fins cognoscitivos.¹⁰⁴

Paulo de Barros Carvalho, em mesmo sentido, adverte que o ordenamento jurídico é *uno* e indecomponível, estando as unidades normativas entrelaçadas por vínculos de hierarquia e por relações de coordenação, dentro de um único sistema de proposições prescritivas. Portanto, qualquer definição que se deseja realizar, deve ser levada em consideração a unicidade sistemática. A demarcação rigorosa e definitiva de cada setor jurídico é tarefa impossível, haja vista o imenso número de normas jurídicas que se aglutinam nos mais variados níveis e setores.¹⁰⁵

Para ilustrar o seu raciocínio, o autor dar o exemplo da hipótese de incidência tributária do IPTU, que, de modo genérico, consiste em ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel, no perímetro urbano do Município, em um dia determinado do exercício. Ainda que se trate de assunto tributário, nota-se que propriedade, posse e domínio útil, assim como a noção de bem imóvel são conceitos e institutos tratados pelo Direito Civil. A lei que determina o perímetro urbano do Município é assunto tratado pelo Direito Administrativo. Município, por sua vez, é pessoa política disciplinada pelo nosso Direito Constitucional. Ainda que a norma jurídica tributária do IPTU seja objeto da Ciência do Direito Tributário, é necessário estudar os vários outros ramos do Direito para melhor conhecê-la, o que só demonstra que não existe autonomia entre os ramos do Direito. Trata-se, portanto, de uma autonomia artificialmente construída pelo intérprete com fins meramente analíticos.¹⁰⁶

Ao se adotar o paradigma sistêmico, a unidade e a unicidade de organização do sistema jurídico, afasta-se qualquer pretensão de se afirmar alguma autonomia científica de algum dos ramos do Direito. O Direito Positivo compõe o sistema social cumprindo uma função específica. Não se cogita de um mero agregado de normas jurídicas justapostas, mas um sistema de proposições prescritivas válidas com unidade e

¹⁰⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 153-154.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 43.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 43-44.

unicidade própria, bem como homogeneidade estrutural. A autonomia do sistema jurídico total consiste no seu fechamento operacional em relação ao meio envolvente. A unidade confere a ideia de uma organização suficiente que distingue o Direito, sendo ele autorreferente, em que ele mesmo produz seus elementos, evitando a possibilidade de entrada no sistema de normas de outros subsistemas sociais. Todavia, se há fechamento operacional, há abertura para os conteúdos significativos, a partir dos atos de interpretação do Direito, no qual há a incidência de valores.¹⁰⁷

O Direito comunica-se com as outras realidades para que, no processo de produção de suas normas, haja compatibilidade de conteúdo com a realidade social a qual ele é destinado. A reprodução formal e material de seus elementos ocorre por atos de comunicação próprios, mas é aberto com o mundo exterior para produzir o conteúdo de novas normas jurídicas e atos de aplicação do Direito. Como sistema autopoiético, o Direito é operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto em relação ao sistema social. Sendo sistema, pressupõe-se a unidade e unicidade do Direito. Desse modo, não é concebível a existência de partições autônomas dentro do sistema. A composição de sentido dos textos se dá mediante o plexo das relações intranormativas, que se dão em relações de subordinação e coordenação. Assim, a repartição do Direito em ramos específicos atende apenas a utilidades práticas para o estudo e sistematização de conceitos e institutos. A autonomia do Direito Tributário apenas poderá ser didática, não influenciando no modo de aplicação e interpretação das normas jurídicas, apenas com relação aos próprios efeitos dos seus princípios específicos.¹⁰⁸

Desse modo, fazendo a diferenciação necessária entre Direito Positivo e Ciência do Direito, Paulo de Barros Carvalho define o Direito Tributário Positivo como um ramo do Direito didaticamente autônomo “integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.¹⁰⁹ Por outro lado, cabe à Ciência do Direito Tributário “descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente”.¹¹⁰

¹⁰⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 38-40.

¹⁰⁸ Ibidem, p. 38, 40-41.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 44.

¹¹⁰ Ibidem, p. 44.

2.6 DAS INTERAÇÕES ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO

A temática relativa às interações do Direito Tributário e o Direito Privado possui grande relevância para o fenômeno da elisão tributária, haja vista que o legislador utiliza conceitos, formas e institutos do Direito privado para definir as hipóteses normativas no campo da tributação. Como trabalhado no tópico anterior, o Direito Tributário não se trata de um ramo do Direito específico que detém autonomia científica, normas excepcionais e critérios peculiares de interpretação.¹¹¹

Os defensores da teoria autonômica do Direito Tributário, a exemplo de *Enno Becker* na Alemanha no início do século XX, admitiam a possibilidade do Direito Tributário criar ou alterar conceitos, formas e institutos do Direito Tributário. Nada impediria que o Direito Tributário pudesse conferir contornos diferentes a conceitos como *rendimento*, *patrimônio* e *serviço*, objeto de tratamento jurídico de outros ramos. Haveria, para essa corrente, liberdade para o legislador modificar os institutos, formas e conceitos de Direito Privado, quanto para os atos de aplicação do Direito, admitindo a possibilidade da denominada interpretação econômica do Direito Tributário. Por outro lado, a corrente que defendia o primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário, entendia pela impossibilidade, nem no plano da legalidade pela lei tributária, de modificação de institutos, conceitos e formas de Direito Privado. Ademais, para esta corrente, no plano da interpretação e aplicação do Direito, o intérprete estaria cingido aos limites, sentido e alcance dos conceitos e formas disciplinados pelo Direito Privado, devendo recorrer aos princípios deste ramo, e não aos do Direito Tributário, em caso de silêncio da lei.¹¹²

Helena Taveira Tôres afirma que em virtude dos particularismos de nossa Constituição Federal, fortemente analítica em matéria tributária, as construções acerca da autonomia do Direito Tributário, ou a respeito da relação deste com o Direito Privado, acabam perdendo conteúdo, haja vista a prevalência da Constituição Federal. Adotando-se o paradigma sistêmico, acaba sendo um problema de mera aparência, haja

¹¹¹ Para Douglas Yamashita, em razão da natureza sistêmica do Direito, há uma íntima relação entre o Direito Privado e o Direito Tributário, sendo a ilicitude no plano cível, verdadeiro divisor de águas para se compreender e diferenciar os fenômenos da elisão e evasão tributária. YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex editora, 2005. p. 67.

¹¹² TÔRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 73.

vista a unicidade do ordenamento jurídico. Os conteúdos significativos não podem ser tomados a partir de uma concepção arbitrária filiada a qualquer uma dessas correntes. Os significados deverão guardar compatibilidade com as regras do sistema jurídico que orientam a construção do sentido mediante regras de estrutura, limites e princípios postos. O legislador possui alguma autonomia de qualificação, respeitados os limites que o próprio ordenamento jurídico impõe.¹¹³

Os conceitos utilizados para definição das hipóteses normativas são conceitos jurídicos. O legislador pode se esforçar para construir conceitos o mais próximo possível da realidade a ser disciplinada, mas não está obrigado a isso. A questão no que toca às relações entre esses ramos jurídicos específicos, é se o legislador tributário, na delimitação normativa das hipóteses de incidência, pode modificar os conceitos já regulados por outros ramos jurídicos. Nesse passo, é comum a afirmação de que o Direito Tributário seria um Direito de superposição, em relação a outros setores do Direito.¹¹⁴

Alcides Jorge Costa, em estudo sobre o tema, e ancorado nas lições de *Blumenstein*, enumera as possibilidades de interações do Direito Tributário com o Direito Privado, que podem ocorrer das seguintes formas: i) a recepção expressa dos conceitos de Direito privado pelo Direito Tributário; ii) a recepção implícita dos conceitos de Direito Privado pelo Direito tributário; iii) a alteração explícita de conceitos de Direito Privado pelo Direito Tributário; iv) e a aplicação analógica das normas de Direito Privado.¹¹⁵

i) Na recepção expressa, a norma de Direito Privado incorpora-se ao do Direito Tributário. Uma vez alterada a norma de Direito Privado, é alterada a norma expressamente prevista pelo Direito Tributário, ainda que a norma de Direito Privado seja revogada posteriormente. ii) Na recepção implícita, que é a mais comum, a lei tributária faz menção a conceitos e institutos já elaborados pelo Direito Privado (por exemplo, propriedade, venda, empréstimo e etc.). Nesse caso, o Direito Tributário perfilha conceitos e institutos do Direito Privado sempre que os mencionam, para referir às situações de fato que esses conceitos e institutos dizem respeito no campo do Direito

¹¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 74.

¹¹⁴ Com a afirmação de que o Direito Tributário seria um Direito de superposição, Heleno Taveira Tôrres não concorda, pois, para o jurista, todos os ramos jurídicos possuem essa qualidade, em razão de que as normas jurídicas, materialmente, estão interligadas nos mais variados domínios do Direito. Ibidem, p. 75.

¹¹⁵ COSTA, Alcides Jorge. **Direito tributário e direito privado**. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 222.

Privado. iii) A terceira hipótese seria quando o legislador tributário expressamente modifica os conceitos, institutos e formas, dando-lhe nova roupagem. iv) Por fim, a última hipótese seria a de aplicação analógica das normas de Direito Privado, quando há *lacunas* no sistema de Direito Tributário, no qual há um problema de interpretação que deve ser resolvido em cada caso específico.¹¹⁶

Alfredo Augusto Becker foi um dos juristas que alertaram para o falso problema da autonomia do Direito Tributário. Os ramos jurídicos não constituem compartimentos isolados, mas parte de um único sistema jurídico. Qualquer regra jurídica expressa um conceito, categoria ou instituto válido para todo o sistema jurídico. Independente da lei que tenha determinado, as definições devem valer para todo o Direito, salvo se o legislador a limitou, alterou, estendeu ou a excluiu de um setor jurídico determinado. Os mesmos significados atribuídos para venda, mútuo, empréstimo, devem ser aceitos em seu sentido original pelo Direito Tributário.¹¹⁷

Segundo o autor, o intérprete do Direito Tributário, no momento de aplicação da lei tributária, deve ter em mente que os princípios e conceitos de ciência pré-jurídica, consagrados pelo Direito Tributário, no instante em que entraram para o mundo jurídico, sofreram uma deformação ou transfiguração, não possuindo mais o seu conteúdo original. Quando o Direito Tributário aceita e utiliza conceitos, institutos e princípios de outros ramos jurídicos que foram positivados no mundo jurídico, ele não transfigura e nem os deformam, pois isso já ocorreu no momento de ingresso desses conceitos, institutos e princípios no mundo jurídico. A interpretação para o Direito Tributário deve necessariamente ser idêntica à existente no outros ramos do Direito. Como reforça o jurista, todas as regras jurídicas possuem o mesmo modo de incidir, a mesma estrutura lógica e atuação dinâmica, havendo uma homogeneidade sistemática essencial para o funcionamento do Direito.¹¹⁸

Helena Taveira Tôrres adverte que os atos de Direito Privado não transportam seus efeitos e contigências para o âmbito do Direito Tributário, sendo tomado nesse

¹¹⁶ COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 222-224.

¹¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 110-111.

¹¹⁸ Para ilustrar o seu raciocínio, Becker afirma que não se pode justificar, com base na capacidade contributiva, que no caso de um contrato de empreitada produzir efeitos econômicos análogos a um contrato de compra e venda, aquele poderá ser tributado como esse último em razão da equivalência de capacidade contributiva. Segundo o autor, esse raciocínio é possível no plano econômico, mas não no plano jurídico. Ibidem, p. 107-108.

domínio, como fatos jurídicos, materialmente descritos em hipótese de norma jurídica tributária. Isso não impede, contudo, que o legislador realize alguma modificação no conceito, na forma ou instituto, mediante a indicação de propriedades específicas selecionadas, guardados os limites constitucionais. Em síntese, o jurista compreende que o legislador pode reelaborar conceitos definidos pelo Direito Privado, havendo uma transformação de sua feição original de conceito de Direito Privado para conceito de Direito Tributário. Não serviriam para tutelar as situações jurídicas privadas, mas para servir de causa para a constituição de relações jurídicas tributárias e definição de seus elementos. Pode, ainda, o legislador tributário, caso assim desejar, incorporar e conservar as propriedades originais dos conceitos regulados pelo ramo jurídico extratributário.¹¹⁹

O legislador tributário terá apenas que, obrigatoriamente, se circunscrever aos conceitos e formas impostos pela Constituição na repartição das competências tributárias. Isso, contudo, não implica em reconhecimento da prevalência do Direito Privado perante o Direito Tributário, como se fossem ordens jurídicas diferentes em que há um vínculo de subordinação entre um ramo e outro. Há, certamente, prevalência da Constituição, na qual deve haver conservação das competências tributárias atribuídas aos entes políticos. Pela ausência de autonomia dos ramos jurídicos, admitindo a unidade do Direito, não há qualquer problema de coordenação entre o Direito Tributário e o Direito Civil.¹²⁰

Cesar A. Guimarães Pereira defende que em razão das peculiaridades e rigidez do nosso Sistema Constitucional Tributário, há um âmbito mais restrito de liberdade ao legislador tributário, haja vista que as competências tributárias estão rigorosamente definidas e repartidas entre as pessoas políticas. O legislador constitucional determina e distribui, exaustivamente, as competências com referências aos fatos passíveis de serem descritos normativamente pelos entes políticos. E o faz utilizando conceitos jurídicos extrajurídicos, que são acolhidos na repartição das competências. Logo, o legislador infraconstitucional está vinculado a tais conceitos, que são colhidos com base nas definições de seu ramo de origem.¹²¹

¹¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 75-77.

¹²⁰ Ibidem, p. 77-78.

¹²¹ Cesar A. Guimarães Pereira afirma que os conceitos não devem permanecer definidos sempre por seu ramo de origem. Essa incorporação é relevante para o fim de vincular o legislador tributário às definições extratributárias. Contudo, compreende que não seria possível que a lei tributária defina propriedade para fins tributários. Nada impede, todavia, que a lei civil modifique o conceito de propriedade, de modo a

Para além de adotar esses conceitos de Direito Privado, a Constituição reputou que esses fatos consistem em índices de capacidade contributiva, isto é, manifestações de riqueza passível de tributação qualificada constitucionalmente. Implicitamente, a Constituição vedou qualquer possibilidade das pessoas políticas irem além do que precisamente estipulado. A capacidade contributiva alcançada deve ser aquela revelada pelos conceitos empregados na definição das competências tributárias.¹²²

Ademais, cabe o alerta de que o reconhecimento da liberdade para que a lei não tributária possa definir conceitos utilizados nas normas jurídicas tributárias, podem conduzir a desequilíbrios do pacto federativo e ofensa à autonomia dos municípios, pois a competência para disciplinar essas matérias é exclusiva da União. Mas mesmo assim, não se quer dizer que esses conceitos devem permanecer cristalizados no ramo originário ou que referidas alterações não tivesse qualquer eficácia com relação às leis tributárias, pois os conceitos do Direito Tributário devem acompanhar, em certa medida, a evolução dos conceitos no Direito Privado, conforme os precisos limites estipulados pela Constituição.¹²³

2.6.1 Os arts. 109 e 110 do CTN

O modo como se dá a interação entre o Direito Privado e o Direito Tributário, que se utiliza de institutos, conceitos e formas daquele segmento jurídico para delimitação de suas hipóteses normativas, está disciplinado pelos arts. 109 e 110 do CTN:

Art. 109 – Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Helena Taveira Tôrres afirma que o art. 109 do CTN, historicamente, foi uma maneira de se afastar qualquer subordinação do Direito Tributário em relação ao

influenciar a competência tributária estabelecida. PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 53.

¹²² Ibidem, p. 54-55.

¹²³ Ibidem, p. 54.

primado do Direito Civil. A lei tributária pode modificar, conforme os seus interesses e para o atendimento dos fins tributários almejados, as formas, os conceitos e os institutos de Direito Privado, no momento de delimitação de suas hipóteses normativas, respeitados, por óbvio, os limites constitucionais. Desse modo, é que o art. 110 do CTN serve para impor limites à atuação do legislador no exercício das competências impositivas, e não apenas para interferir no modo de interpretação e aplicação da lei tributária. Conjugando o teor dos dois dispositivos, a lei tributária, e não a autoridade administrativa por meio do ato de lançamento, poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, quando estes não forem usados pela Constituição para definir e repartir as competências impositivas entre os entes políticos.¹²⁴

Douglas Yamashita afirma que o art. 109 do CTN quando estabelece que os princípios de Direito Privado não são utilizados para definição dos efeitos tributários, acaba afastando a dependência absoluta do Direito Tributário em relação ao Direito Privado. O legislador tributário poderá modificar os efeitos tributários relativos às formas e os institutos de Direito Privado contemplados em normas jurídicas tributárias. Todavia, essa relativa liberdade deve observar o que prescreve o art. 110 do CTN, não podendo alterar o conteúdo, o sentido e o alcance dos institutos, conceitos e formas utilizados para delimitar as competências impositivas. O dispositivo acaba por impor uma rigorosa limitação à discricionariedade do legislador que deverá observar o estabelecido constitucionalmente nas competências tributárias. Assim, Yamashita afirma que os dispositivos evitam a insegurança jurídica de uma interpretação econômica fundada em uma pretensa autonomia absoluta do Direito Tributário, e, ao mesmo tempo, não tolhe a liberdade legislativa de modificação dos efeitos tributários dos institutos de Direito Privado.¹²⁵

Pela inteligência do art. 110 do CTN, Alcides Jorge Costa afirma que inexistirá sequer a possibilidade de discussão acerca dos conceitos e institutos de Direito Privado referidos na Constituição devam ser ou não recebidos como tais pelo Direito Tributário.

¹²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 81.

¹²⁵ Douglas Yamashita entende que existe uma prevalência do Direito Privado em relação ao Direito Tributário, ressalvada a possibilidade do legislador tributário modificar os efeitos tributários para os institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela norma tributária. Assim, para o autor, por serem institutos em nível infraconstitucional, o abuso do direito e a fraude à lei possuem vigência tanto no âmbito do Direito Privado quanto no campo do Direito Tributário, facultando-se a possibilidade do legislador tributário disciplinar referidos institutos. YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex editora, 2005. p. 81-82.

Entende o autor que caso o legislador ordinário altere os conceitos de Direito Privado usados para discriminar as competências tributárias, tais alterações serão irrelevantes no Direito Tributário, pois os institutos, conceitos e formas devem ser os existentes ao tempo em que a Constituição foi promulgada ou emendada.¹²⁶

Em mesmo sentido, é o que defende Paulo Ayres Barreto, pois do contrário, estaria se admitindo a possibilidade do legislador infraconstitucional alterar a Constituição.¹²⁷ Contudo adverte o jurista, acerca da interpretação dos signos positivados pela Constituição na delimitação das competências impositivas, que cabe ao intérprete, em face de cada signo jurídico constitucional, perquirir sua acepção jurídica preexistente ou examinar se ocorreu uma modificação do conceito, a partir de uma interpretação sistemática. O legislador infraconstitucional não é livre para conferir nova feição aos conceitos constitucionais referidos. Nosso sistema circunscreve o espectro de atuação legiferante no plano infraconstitucional. Com isso não está a se defender a eternização dos conceitos, haja vista que o próprio sistema tem seus mecanismos de alteração para se adaptar e atualizar às necessidades sociais. Apenas estar se respeitando as decisões tomadas pelo constituinte.¹²⁸ Todavia, no exame dos signos jurídicos, é fundamental o exame do conteúdo das normas jurídicas, sendo apressada qualquer afirmação de que os conceitos e institutos são transplantados de um ramo para o outro automaticamente:

A proclamação da unidade do sistema normativo, com o consequente reconhecimento de que se divide o estudo do Direito em ramos apenas para fins didáticos, não autoriza a conclusão de que conceitos e institutos previstos em um ramo do Direito possam ser, automática e infalivelmente, transplantados para outro ramo. É certo que, diante da inexistência de óbices estabelecidos dentro do próprio sistema normativo, esse será o caminho natural. Ocorre que tais óbices existem e devem ser rigorosamente observados.¹²⁹

Nesse sentido, Charles William Macnaughton busca demonstrar que nem todas as materialidades dos tributos previstos na Constituição dialogam com as normas de Direito Privado, isto é, nem sempre as competências impositivas discriminadas utilizam conceitos coincidentes com o do Direito Privado. A repartição das competências

¹²⁶ COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 225.

¹²⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 151.

¹²⁸ Ibidem, p. 59-61.

¹²⁹ Ibidem, p. 151.

tributárias utiliza vocábulos que possuem significados convencionalmente estabelecidos, sem querer, por óbvio, ignorar a função construtiva do intérprete na construção do sentido do texto. Contudo, essas palavras encerram certas convenções construídas historicamente pela experiência jurídica, no qual o texto constitucional busca, em certa medida, preservar. Desse modo, quando a Constituição usa expressões próprias do Direito Privado para compor a norma de competência tributária, há uma convenção linguística atribuível ao signo jurídico positivado.¹³⁰

É isso que, segundo o autor, prescreve o art. 110 do CTN, quando estabelece um critério semântico para quem interpreta o âmbito de competência tributária delineado na Constituição. Busca o dispositivo evitar conflitos de competências, e estabelece um critério semântico para interpretação do alcance das diversas faixas de competências entre os entes políticos. Há normas tributárias que incidem sobre relações jurídicas constituídas com base no ramo do Direito específico aplicável.¹³¹

Quanto à eficácia dos atos e negócios jurídicos previstos em hipótese de norma jurídica tributária, Charles William Macnaughton defende que não se pode confundir o campo de extensão dos conceitos do Direito Privado com a eficácia jurídico-tributária que decorre da realização desses atos e negócios jurídicos constituídos e regidos por outro ramo jurídico. O que é eficaz para o Direito Privado não necessariamente será para o Direito Tributário, assim como, o que é eficaz para o Direito Tributário não necessariamente é para o Direito Privado. A escolha será do legislador.¹³²

Nesse sentido, o art. 109 do CTN estabelece que as normas que definirão os efeitos jurídicos tributários da realização dos atos e negócios jurídicos para fins de incidência, serão as normas tributárias. Os princípios gerais do Direito Privado apenas serão úteis para a definição e conteúdo dos institutos regulados pelo Direito Privado, mas não para a determinação dos efeitos tributários.¹³³ Se a norma jurídica tributária conota, em sua hipótese normativa, um ato jurídico específico, a identificação desse ato, no plano da realidade, é o que basta para verificação da hipótese. Para melhor elucidar, o autor confere o seguinte exemplo:

¹³⁰ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 139-141.

¹³¹ Por isso, segundo o autor, seria possível afirmar que o Direito Tributário seria um Direito de superposição. Ibidem, p. 142-144.

¹³² Ibidem, p. 145.

¹³³ Ibidem, p. 145-146.

Se, por exemplo, há uma venda de mercadoria e existir inadimplência por parte do comprador no pagamento do preço, nem assim será afastada a incidência do ICMS, porque a situação superveniente é irrelevante para delimitação da incidência do imposto; se certa doação é efetivada, mas logo depois desfeita por aplicação de condição resolutiva, nem assim, a incidência do ITCMD estará afastada.¹³⁴

Contudo, se a hipótese normativa conotar um fato que é efeito de um ato jurídico, então a eficácia do ato jurídico será relevante para verificação da hipótese normativa. Um exemplo seria a disponibilidade econômica da renda de pessoa física, que pode ser efeito da realização de um ato de compra e venda no qual se verifique o ganho de capital. Caso haja uma causa suspensiva do ato de compra e venda, não se realiza a materialidade do antecedente normativo.¹³⁵

Na mesma linha, Heleno Taveira Tôrres afirma que realizado um negócio jurídico previsto em lei tributária, ainda que este venha a ser declarado inválido posteriormente ou ineficaz, isso não será suficiente para afastar a incidência da norma jurídica tributária, na forma como o negócio jurídico se consumou. É que quando o instituto ou conceito é utilizado para delimitar a materialidade da hipótese de norma jurídica tributária, acaba perdendo suas feições originais para adquirir funcionalidade no Direito Tributário. Em outras palavras, o conceito ou instituto deixa de tutelar as situações jurídicas entre particulares, e passa a ser causa para o nascimento das relações jurídicas tributárias.¹³⁶

Portanto, em decorrência do primado da Constituição, que reparte exaustivamente as competências tributárias aos entes políticos e se vale de conceitos delimitados pelo Direito Privado, ainda que não houvesse a previsão dos arts. 109 e 110 do CTN, mudaria absolutamente em nada a forma de interpretação a respeito das interações do Direito Tributário com o Direito Privado e outros ramos jurídicos.

2.7 LACUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.7.1 A questão da completude do ordenamento

¹³⁴ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 156.

¹³⁵ Ibidem, p. 156.

¹³⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 77.

O problema da elisão tributária tem sido relacionado com frequência aos problemas das lacunas na lei tributária. A esse respeito, em obra pioneira relativa à sistematização dos conceitos de elisão e evasão fiscal, Antonio Roberto Sampaio Dória afirma que a conduta elisiva dos particulares concretiza-se mediante o aproveitamento dos espaços não regulados por lei tributária:

O legislador, que não pode ser onipotente, deixa malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação de determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, de forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não mais terem, por conveniências da tributação, a eficácia econômica ou a utilidade negocial que incita à sua realização (...).¹³⁷

Logo, o problema das lacunas também remete à discussão acerca da possibilidade do emprego da analogia como forma de suprimir e colmatar, no momento de aplicação da lei tributária, os vazios legislativos. Relaciona-se, portanto, às decisões a serem tomadas pelo aplicador nos casos não expressamente previstos em normas jurídicas tributárias, ou aos casos implícitos. Em outras palavras, diz respeito à maneira como o aplicador deve proceder quando uma conduta não é juridicamente qualificada em hipótese normativa para irradiar os efeitos jurídicos prescritos no consequente da norma jurídica, em qualquer dos seus modais deônticos (obrigatório, proibido ou permitido).¹³⁸

Como pontua Tércio Sampaio Ferraz Júnior, existe o problema de o ordenamento jurídico conseguir qualificar juridicamente todos os comportamentos possíveis, ou, se é possível que exista condutas que o ordenamento não ofereça qualquer qualificação jurídica. É a questão da completude ou incompletude dos sistemas normativos, também conhecida como o problema das lacunas, que possui duas questões cruciais: a primeira é o problema da completude, ou seja, da existência ou não de lacunas no ordenamento; a segunda questão é, se admitida a incompletude, de que modo devem ser preenchidas essas lacunas, que é o problema da integração do Direito. Por um lado, há quem afirme que a ideia de uma plenitude lógica do ordenamento não passa de uma mera ficção doutrinária, haja vista que o ordenamento jurídico é lacunoso. Por

¹³⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 30.

¹³⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 43.

outro, há quem defenda ser a completude uma ficção de relevância prática, que permite a atividade criativa do juiz no processo de integração do Direito.¹³⁹

Norberto Bobbio explica que a noção de completude é comumente associada à propriedade pela qual um ordenamento jurídico possui norma jurídica para regular qualquer caso. Nessa linha, a noção de lacuna diz respeito à ausência de norma jurídica para regulação de um caso qualquer, de modo que, a completude relaciona-se com a ausência de lacunas no ordenamento. Sendo o ordenamento completo, o aplicador consegue encontrar norma jurídica para regular qualquer caso. Em um aprofundamento, o jurista italiano, de modo mais técnico, compreende que o ordenamento é completo “quando jamais se verifica o caso de que a ele não se pode demonstrar pertencentes nem uma certa norma nem a norma contraditória”. A completude se verifica quando se exclui toda e qualquer situação na qual não exista no sistema nenhuma das duas normas jurídicas contraditórias. Por outro lado, há incompletude quando no ordenamento não há nem a norma jurídica que proíbe uma conduta e nem a norma jurídica que permite uma conduta. Não é possível, pelo aplicador do Direito, a dedução com base no ordenamento, de uma norma proibitiva e nem de norma permissiva para o comportamento, havendo, assim, uma lacuna.¹⁴⁰

Alberto Xavier, por seu turno, afirma que o dogma da completude diz respeito ao reconhecimento da propriedade de um sistema normativo determinar as consequências jurídicas para todas as situações da vida, qualificando deonticamente toda a conduta humana, no qual o juiz pode sempre cumprir com seu dever de solucionar os casos concretos com as normas preexistentes. Assim, o Direito teria uma vocação totalizante de regulação plena, ou uma intenção regulatória total, que se concretiza mediante o emprego de certos mecanismos, como a analogia.¹⁴¹

Lourival Vilanova aborda a questão da completude sob o ângulo sintático e semântico da linguagem jurídica positiva. Sintaticamente, um sistema é completo quando suas proposições normativas, construídas segundo as normas de construção do sistema, sendo contraditórias, não podem ambas carecer de validade no sistema. Isto é, as duas normas jurídicas não podem ser válidas no sistema. Por seu turno, há completude semântica, se um sistema, não em consideração a si mesmo, mas em relação

¹³⁹ JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 214-216.

¹⁴⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. p. 115-116.

¹⁴¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 139-140.

ao universo da conduta humana, delimitado no espaço e no tempo, tem para qualquer comportamento uma proposição normativa. Nesse sentido, a noção de completude jurídica está relacionada à completude semântica. Contudo, ter completude sintática ou semântica, não significa que o sistema seja perfeito, pois isso seria uma conotação axiológica.¹⁴²

O jusfilósofo pernambucano adverte que, o Direito, como um todo, como uma totalidade em movimento, é incompleto, mas potencialmente integrável, tendo completabilidade, mediante recursos normativos do próprio sistema. O Direito rege a sua própria produção de normas, através de outras normas, e o órgão judicante participa desse processo de produção normativa, mediante norma do sistema que o habilita a cumprir essa função específica. O órgão judicante julga com base em norma geral, criando norma individual dentro do quadro geral, ou, julga, em caso de ter o dever de julgar, sem uma norma prévia, criando, ele próprio, norma que fundamenta sua decisão. Tendo o dever jurídico de julgar, ainda que apenas declare que o caso não é fato jurídico que corresponda à hipótese de norma jurídica que proíbe ou ordene uma conduta, o juiz emite um juízo jurídico. Em outras palavras, quando o juiz, diante de um caso concreto, julga uma conduta que não está proibida pelo Direito, declarando-a como permitida com base em norma expressa ou implícita do sistema, que confere a faculdade de fazer ou omitir a tudo o que as normas não proíbem ou ordenam, estar emitindo um juízo jurídico, isto é, uma proposição jurídica individual e concreta pertencente ao sistema jurídico.¹⁴³

Charles William McNaughton afirma que o problema da completude semântica está na dificuldade de se identificar no Direito Positivo, qual o modal deôntico incidente sobre uma conduta intersubjetiva. A lacuna semântica reside na ausência de previsão legislativa que regule a fundamentação da solução de um problema jurídico. Quando, para uma conduta intersubjetiva, não existir previsão legislativa que trate sobre sua obrigatoriedade, permissibilidade ou proibição. Assim, seriam as lacunas semânticas, contingentes, sendo possíveis de serem identificadas, devendo ser completadas por atuação do aplicador. Exige do intérprete, em razão da ausência de dispositivos legais que deem conta de fundamentar a solução de um problema jurídico, um trabalho de interpretação e construção da norma aplicável ao caso. A ideia de uma completude

¹⁴² VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 192-193.

¹⁴³ Ibidem, p. 195-196, 198.

semântica é improvável diante da dinâmica da realidade social em relação ao Direito, de modo que, a realidade social cria novas realidades e signos que não podem ser traduzidos para o campo jurídico, por essa ausência de biunivocidade entre cada signo social para cada signo jurídico que lhe corresponda. Todavia, em determinados segmentos do Direito, a completude semântica é relativamente experimentada, haja vista as próprias dificuldades impostas pelo sistema para superação das lacunas semânticas. É o caso, por exemplo, do Sistema Constitucional Tributário, no qual há uma repartição rígida e exaustiva das competências tributárias.¹⁴⁴

Ademais, um outro ponto acerca da discussão sobre o problema das lacunas é a questão da completude pragmática do Direito. A necessidade de o ordenamento jurídico ser completo encerra um valor, qual seja, a certeza do Direito. A dimensão pragmática da linguagem do Direito Positivo diz respeito a como os utentes da linguagem interpretam e aplicam as normas jurídicas. A completude pragmática não quer dizer que o sistema é conclusivo, mas é um “algo se fazendo”, na linha de completabilidade exposta por Lourival Vilanova, por decorrência e imposição da inafastabilidade da jurisdição. A completabilidade se perfaz no plano pragmático da linguagem do Direito. As eventuais lacunas semânticas identificadas devem ser colmatadas em busca da concretização do valor certeza do Direito, sendo muito importante nesse aspecto, os mecanismos de estabilização da jurisprudência, a coerência das decisões e os métodos de integração do Direito.¹⁴⁵

Na discussão acerca do problema atinente à completude do ordenamento jurídico, desenvolveu-se na literatura a noção de *espaço jurídico vazio*. Nessa linha, as normas jurídicas representam limitações à conduta humana, de modo que, fora da esfera regulada pelo Direito, o homem seria livre para fazer o que quiser. Destarte, a atividade do homem, pode ser vista pelo Direito de duas maneiras: aquela esfera regulada por normas jurídicas (espaço jurídico pleno) e aquela na qual o homem é livre (espaço jurídico vazio). A esfera de liberdade aumenta ou diminui à medida que aumentam ou diminuem as normas jurídicas. Nessa teoria, um caso, ou está regulado pelo Direito, sendo juridicamente relevante, ou está na esfera do juridicamente irrelevante. Até onde o Direito alcança com suas proposições normativas, por óbvio, não há que se falar em lacunas. Até onde o Direito não alcança, há um espaço jurídico vazio, indiferente ao

¹⁴⁴ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 10-12, 26-28.

¹⁴⁵ Ibidem, p. 28-29, 34.

Direito, não sendo possível falar em lacunas, mas em ausência de limites. *Norberto Bobbio* critica essa construção apontando que o conceito de espaço jurídico vazio ou esfera juridicamente irrelevante, nasce da falsa identificação do jurídico com o modal deôntico obrigatório. A tese do espaço jurídico vazio, tendo em mente os três modais deônticos (o obrigatório, o permitido e o proibido), ignora e exclui a permissão como uma modalidade deôntica. O permitido seria apenas aquilo que é tido como juridicamente indiferente.¹⁴⁶

Lourival Vilanova, em mesmo sentido, explica que a conduta juridicamente regulada é obrigatória, proibida ou potestativa. Quanto à conduta obrigatória, o Direito exige sua realização e veda sua omissão. Quanto à conduta proibida, o Direito exige sua omissão e veda sua realização. Quanto à conduta potestativa, o Direito autoriza tanto a omissão quanto à sua realização. Desse modo, os atos que não estão proibidos, nem obrigados, estão necessariamente permitidos, no sentido de uma permissão bilateral de fazer ou omitir. A área reservada aos sujeitos como possibilidade de fazer ou omitir o que não está proibido e nem obrigado, é um *espaço juridicamente qualificado*. Não se trata de uma possibilidade factual de agir ou de se omitir, no qual o Direito não alcança. Como exposto, o juiz, ao julgar uma ação ou omissão, tem de declarar que, se uma conduta não está proibida e nem está obrigada, está permitida. Sendo uma conduta, permitida, é conduta intersubjetiva. O ordenamento, portanto, não fica indiferente à forma relacional intersubjetiva de conduta, pois, de modo expresso ou tácito, confere a faculdade de fazer ou omitir a tudo o que as normas não proíbem e nem ordenam.¹⁴⁷ Essa compreensão é um ponto fundamental para a discussão a respeito da existência de lacunas em relação às normas jurídicas tributárias em sentido estrito.

Portanto, ainda que se parta do pressuposto do fechamento do ordenamento jurídico, é difícil não aceitar a existência de lacunas. O dogma da completude se vale do artifício do fechamento em razão da existência de mecanismos para preencher ou colmatar os casos omissos. Contudo, essa afirmação apenas reconhece que o ordenamento é dotado de completabilidade, o que é diferente de dizer que ele é completo. O sistema se completa gradualmente mediante os próprios mecanismos dispostos pelo sistema para tanto, bem como pela atividade do intérprete e aplicador da

¹⁴⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. p. 128-129.

¹⁴⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 191-192.

lei.¹⁴⁸ A ideia de fechamento do ordenamento jurídico apenas exprime a noção de continuidade normativa, a sucessividade de níveis de proposições normativas dentro do sistema, que norma jurídica provém de norma jurídica, mas não que o sistema jurídico seja completo em relação ao universo da conduta humana. É possível que tenha conduta humana intersubjetiva que não esteja nem proibida, nem obrigada e nem permitida, assim como não esteja prevista em norma primária ou norma secundária.¹⁴⁹

2.7.2 A norma geral exclusiva e a norma geral inclusiva

O desenvolvimento da teoria da norma geral exclusiva surgiu para justificar a ausência de um *espaço jurídico vazio*, e defender a existência de um *espaço jurídico pleno*. Segundo essa teoria, a norma jurídica que disciplina uma conduta não se limita apenas à regulação das consequências jurídicas para aquele comportamento, mas, ao mesmo tempo, regula a disciplina de todos os outros comportamentos. Os comportamentos não compreendidos em norma particular são disciplinados por uma norma geral exclusiva, isto é, por uma norma que exclui (exclusiva) de todos os comportamentos (geral) não previstos pela norma particular, as consequências jurídicas prescritas por esta. Assim, as normas jurídicas não nascem sozinhas, mas aos pares: para uma norma particular inclusiva, há uma norma geral exclusiva. Assim, não há como se falar em espaço jurídico vazio, mas em toda uma esfera de condutas disciplinadas por normas gerais exclusivas.¹⁵⁰

Norberto Bobbio critica a tese do espaço jurídico vazio, na medida em que chama atenção para o fato de que no ordenamento jurídico não existem apenas normas gerais exclusivas, mas também normas gerais inclusivas. As normas gerais inclusivas regulam os casos não compreendidos nas normas particulares, de modo semelhante e idêntico a estas últimas. Diante de uma lacuna, se for aplicada uma norma geral exclusiva, o caso não regulamentado será resolvido de maneira oposta à norma específica inclusiva. Se for utilizada uma norma geral inclusiva, o caso será resolvido de maneira idêntica ao regulamentado.¹⁵¹

¹⁴⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 140-141.

¹⁴⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 205.

¹⁵⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. p. 132-133.

¹⁵¹ Ibidem, p. 133-135.

Nessa mesma linha, Lourival Vilanova aponta que a proposição “o que não está proibido, está permitido”, é uma norma geral exclusiva ou excludente (terminologia adotada por *Norberto Bobbio*), ou uma norma geral negativa (terminologia utilizada por *Hans Kelsen*), que exclui do campo do proibido qualquer outro comportamento possível, dando conta do universo da conduta. A proposição geral exclusiva (ou norma geral negativa) abrange o conjunto complemento, que somada ao conjunto das condutas proibidas, perfaz todo o universo da conduta. A norma-geral excludente abrange as restantes possibilidades não reguladas pela norma proibitiva ou ordenatória (obrigação de omitir). Todavia, ela somente pode ser obtida com base não apenas em uma norma ou algumas normas proibitivas, mas a partir do conjunto exaustivo de todas as normas proibitivas do sistema, para se poder aplicar o argumento *a contrario sensu*.¹⁵²

Para *Hans Kelsen*, a norma geral negativa é proposição normativa que confere fechamento ou completude ao sistema de normas jurídicas. O caso que não está juridicamente proibido, está juridicamente permitido. Qualquer que seja a conduta, se esta não pertence à classe das condutas proibidas, pertencem à classe das permitidas, em razão de uma norma geral negativa que exclui outras limitações à liberdade juridicamente qualificada, ou seja, exceto nos casos previstos de proibição, nos demais não deve ocorrer a limitação proibitiva. Para o jurista alemão, decorre da modalidade negativa ou indireta do sistema jurídico disciplinar a conduta. Não se cogita de uma exceção à uma norma proibitiva, ou seja, não pressupõe prévia e explícita vedação de conduta, na qual a permissão representa uma exceção decorrente de uma norma permissiva expressa do sistema.¹⁵³ A permissão positiva é norma que excetua uma subclasse de ações de uma norma geral proibitiva, sendo uma norma particular ou de conteúdo especificado. A permissão negativa, por sua vez, é aquela decorrente da ausência de norma válida específica que tenha uma certa conduta como seu objeto. Em outras palavras, a conduta não está proibida, nem obrigada (tanto a sua realização quanto a sua omissão), e nem está positivamente permitida por norma expressa específica. Logo, o que não está expressamente regulado, está negativamente permitido.¹⁵⁴

¹⁵² Apenas com a listagem esgotante de todas as proposições normativas que proíbem condutas é que justifica o “se e somente se” da implicação intensiva, legitimando, assim, o argumento *a contrario*. VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 226, 229.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 228-229.

¹⁵⁴ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986. p. 123-125; KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7. ed. Almedina: Coimbra, 2008. p. 275-278.

Desse modo, como explica Lourival Vilanova, a permissão negativa é obtida, dentro do universo da conduta, como um complemento da soma das condutas proibidas, obrigatórias e permissivas positivas. O que não estiver previsto ou disciplinado de modo expresso, está permitido por meio de norma geral negativa. Isto é, está permitido fazer tudo o que não estiver proibido diretamente. Pela tese do espaço jurídico vazio, a decisão do juiz seria um “juízo jurídico negativo”, que apenas remete a conduta a uma área de liberdade factual, a um espaço jurídico neutro e indiferente, reconhecendo que o fato não se inclui na hipótese de norma. Contudo, a decisão na qual o juiz se vale da norma geral negativa para solucionar um caso controvertido, possui caráter prescritivo, ingressando no sistema e revestindo-se de concreção significativa. A norma geral negativa vem abranger as possíveis condutas não reguladas por proibições, obrigações e permissões positivas, trazendo-as para o mundo jurídico. Então, toda conduta, como relação humana intersubjetiva, é conduta juridicamente qualificada.¹⁵⁵

Contudo, a permissão negativa apenas concede a conduta lícita, que vale intersubjetivamente, isto é, ninguém pode impedir ou exigir, juridicamente, a ação ou omissão permitida por norma geral negativa. Trata-se de permissão de conduta apenas ao que não está positivamente proibido. Não habilita ou confere poder para exigir o cumprimento de obrigações, nem constituir ou desconstituir relações jurídicas. Em outras palavras, a permissão negativa não confere competência, ou habilitação, ou poder, no sentido do direito subjetivo, com conteúdo determinado. A permissão negativa apenas confere uma faculdade de fazer ou omitir o que não está positivamente proibido.¹⁵⁶

Segundo Lourival Vilanova, o dever-ser da norma geral negativa manifesta-se de modo mais débil, apenas delimitando a órbita da conduta lícita, juridicamente tutelada, mas que não tem o conteúdo determinado. O que se pode fazer somente encontra limitação no que está expressamente proibido e obrigado. Nessa linha, “qualquer que seja a conduta está juridicamente qualificada, o que não importa em completude ou ausência de lacunas (técnicas, intrasistêmicas), no ordenamento positivo”.¹⁵⁷ A permissão concedida por norma geral negativa, que é norma de Direito

¹⁵⁵ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 229-230, 232, 235-236.

¹⁵⁶ Ibidem, p. 235-236.

¹⁵⁷ Ibidem, p. 246.

Positivo e pertencente ao sistema, ainda que implicitamente, é de *liberdade jurídica*, de liberdade no interior do sistema jurídico.¹⁵⁸

Portanto, o ordenamento não está livre de lacunas. Não é completo, mas completável. A decisão judicial continua o processo de criação de normas, contudo, há limitações à decidibilidade normativa dos órgãos de aplicação do Direito. Como explica *Norberto Bobbio*, em aprofundamento sobre o conceito de lacuna, é possível que um caso não regulamentado ofereça duas soluções possíveis e a decisão caiba ao intérprete. A lacuna consiste justamente no fato de haver uma imprecisão no ordenamento jurídico acerca de qual a solução a ser adotada. Nessa linha, “a lacuna se verifica pela falta de um critério para a escolha de qual das duas regras gerais, a exclusiva ou a inclusiva, deva ser aplicada”.¹⁵⁹

A lacuna reside não na ausência de uma norma em si, mas na ausência de um critério de decisão. A incompletude do ordenamento se revela quando a solução não é óbvia, no sentido de que não se poder tirar do ordenamento nem uma solução e nem a solução oposta. Contudo, em muitos casos não regulamentados, *Bobbio* explica que se não houver outra norma a ser aplicada, a não ser a norma geral exclusiva, a solução será no sentido oposto ao efetivamente regulamentado pelo Direito. Assim, havendo para um caso não regulamentado apenas uma única solução, como a aplicação da norma geral exclusiva (como ocorre no Direito Penal e no Direito Tributário), onde a aplicação analógica não é permitida, pode-se que dizer que não há lacunas.¹⁶⁰

Nesse particular, Lourival Vilanova aduz à análise de *Bobbio* que a norma geral excludente não remete necessariamente o caso não previsto em norma particular includente a um regime jurídico em tudo oposto. A norma excludente pode levar a duas soluções: regula em sentido oposto os casos não expressamente ou implicitamente previstos; exclui os casos de qualquer normação, devolvendo a um espaço juridicamente neutro. Do ponto de vista lógico, é possível que a norma geral excludente possa desqualificar deonticamente o casos não regulados por normas particulares específicas.¹⁶¹

2.7.3 Lacunas políticas, ideológicas ou axiológicas

¹⁵⁸ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 245-246.

¹⁵⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. p. 138.

¹⁶⁰ Ibidem, p. 139.

¹⁶¹ VILANOVA, op. cit., p. 220-221.

Há um outro sentido para lacuna, que não diz respeito a ausência de uma solução jurídica para um caso não previsto, mas a falta de uma solução satisfatória ou de uma norma jurídica justa que se deseja existir, mas que efetivamente não existe. Uma lacuna que surge da comparação do que é o ordenamento jurídico vigente e do que ele deveria e poderia ser. Segundo *Norberto Bobbio*, são as lacunas ideológicas.¹⁶²

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que se trata de uma lacuna não autêntica, pois há a previsão normativa do fato, mas a solução é indesejável, não sendo uma lacuna propriamente dita, mas uma lacuna crítica ou de política jurídica.¹⁶³ Diferem-se das lacunas próprias ou reais do sistema, sendo, portanto, lacunas impróprias. Se as lacunas reais podem ser eliminadas mediante normas do próprio sistema, completada a partir da atividade do intérprete, as lacunas ideológicas ou políticas apenas podem ser eliminadas pelo legislador, através da alteração dos textos de Direito Positivo e a criação de novas normas jurídicas.¹⁶⁴

Charles William McNaughton compreende que consistem em lacunas axiológicas, pois há uma ausência de regulação da conduta com base em um critério axiológico do sujeito ou fundado em valores jusnaturalistas. Contudo, o autor faz uma diferenciação entre uma lacuna axiológica interna, quando a norma jurídica positivada ao regular uma conduta deixar de concretizar um valor ínsito ao ordenamento, e uma lacuna axiológica externa ao sistema, que como dito, relaciona-se aos valores do sujeito ou de um Direito Natural. Quando ínsita ao ordenamento jurídico, é possível que haja um choque de valores positivados, em que se revela uma antinomia que deve ser resolvida por critérios de solução de antinomias oferecidos pelo próprio sistema.¹⁶⁵

Essa diferenciação realizada pelo autor nos parece adequada na discussão sobre a elisão tributária e os limites da atuação da Administração Tributária no momento de aplicação da lei. Se é possível, por exemplo, que a Administração Tributária possa alcançar novas situações que revelem capacidade contributiva equivalente às situações expressamente previstas em normas jurídicas tributárias em sentido estrito, mediante à aplicação de uma norma geral inclusiva, mediante o argumento por analogia, sob a

¹⁶² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10 ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. p. 140.

¹⁶³ JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 216.

¹⁶⁴ BOBBIO, op. cit., p. 143-144.

¹⁶⁵ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 45-47.

justificativa de se concretizar o princípio da isonomia e da justiça tributária. Se seria possível a superação dessa “lacuna axiológica ínsita ao ordenamento”, alegando que a norma jurídica não realiza o valor igualdade, tão caro ao ordenamento, em detrimento de outros princípios, como a estrita legalidade, limite objetivo do sistema jurídico que busca concretizar outro valor, qual seja, a segurança jurídica.

2.7.4 A norma geral exclusiva no Direito Tributário: o argumento *a contrario sensu*

O emprego do argumento em sentido contrário busca, a partir do fato de que uma norma inclui uma determinada conduta em um modo deôntico, exclui do seu âmbito de validade qualquer outra conduta. Assim, ante os casos não previstos ou não expressamente regulados, o aplicador, mediante o argumento *a contrario sensu*, os exclui do âmbito de validade de norma, considerando que o sistema disciplina diversamente o diverso, ainda que exista similitude entre o caso não previsto e o caso expressamente regulado.¹⁶⁶

Lourival Vilanova, ancorado nas lições de *Ulrich Klug*, explica que quando a implicação da norma jurídica é intensiva, o argumento *a contrario sensu* é válido. A norma jurídica é uma proposição implicacional: “dado um antecedente, então dever-ser um consequente”. A implicação é intensiva quando um e somente um antecedente implica um consequente. Isto é, a hipótese é condição necessária e suficiente para o consequente. Não há outros antecedentes que possam desencadear o mesmo consequente. Desse modo, há um vínculo de co-implicação no qual é possível se obter o argumento *a contrario sensu*: se A então C, logo se não-A, então não-C. Em outras palavras, se a conduta A não está proibida, qualquer conduta não-A está não proibida, estando, assim, permitida.¹⁶⁷ É o caso da norma jurídica tributária em sentido estrito.

É nessa linha que Alberto Xavier, em razão do princípio da tipicidade (o autor usa “tipicidade” e “tipo” em sentido impróprio, como será visto), especialmente, um dos seus corolários, qual seja, o princípio da taxatividade (ou princípio do *numerus clausus*), defende que a livre capacidade de valoração e de decisão do órgão de aplicação do Direito no campo tributário é limitada, de modo que se embarga a possibilidade do emprego da analogia e a possibilidade de que novas situações, não previstas

¹⁶⁶ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 217.

¹⁶⁷ Ibidem, p. 217-220.

expressamente pela lei, sejam tributadas por vontade do administrador ou do juiz. Dada a implicação intensiva da norma jurídica tributária em sentido estrito, os elementos do tipo tributário enunciados no pressuposto não são apenas suficientes, mas necessários, para a produção dos efeitos jurídicos prescritos no consequente.¹⁶⁸ Em razão dessa tipologia taxativa, segundo Xavier, não seria possível falar no âmbito do Direito Tributário, em lacunas. Somente se pode falar em lacunas nos domínios do Direito em que há a pretensão de uma regulamentação totalizante. Onde há a previsão do princípio da tipicidade, como o caso do Direito Tributário, não há essa intenção, não sendo cabível falar na existência de lacunas.¹⁶⁹

O emprego da analogia importa em uma atividade criativa que não é idêntica à criatividade da lei, que é originária, mas trata-se de uma atividade criativa secundária ou complementar. Embora seja uma atividade criativa que possua limitações, a analogia é objeto de vedação nos setores do Direito em que impera a legalidade e a tipicidade, em razão do seu subjetivismo que amesquinha a segurança jurídica e a estrita separação dos poderes. Nesses terrenos onde a analogia não é aplicável, prevalece o argumento *a contrario*. O que importa nessa análise é saber se em relação à certa norma ou certo conjunto de normas, a ordem jurídica é favorável ou não a sua expansibilidade, buscando regular casos semelhantes, ou se a ordem jurídica é favorável à sua rigidez, delimitando precisamente a aplicação das normas às situações rigorosamente identificadas, afastando a mera semelhança como critério de solução. A norma jurídica tributária em sentido estrito compreende a essa última categoria, não sendo o caso de se cogitar da existência de lacunas. Há setores que não possui essa pretensão regulatória totalizante, de modo que, a ausência de uma lei que discipline um caso específico consiste em uma intenção deliberada do ordenamento. A norma geral exclusiva, nesses casos, favorável ao argumento *a contrario*, é aplicável aos domínios do Direito onde não há essa pretensão de regulamentação total.¹⁷⁰

Nessa linha, Diva Prestes Marcondes Malerbi afirma que a conduta elisiva realizada pelo contribuinte não é relevante juridicamente para fins de tributação, haja vista que, não se traduz concretamente na condição necessária e suficiente para a exigência do tributo. Para os casos não considerados pela norma jurídica tributária

¹⁶⁸ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 87-91.

¹⁶⁹ Ibidem, p. 88.

¹⁷⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 142-145.

elidível, o ato ou negócio jurídico realizado pelo particular é irrelevante juridicamente. Por não haver previsão legal da conduta elisiva em norma jurídica tributária, se aplica ao comportamento do contribuinte um regime jurídico diferente, ou seja, em tudo oposto ao prescrito pela norma jurídica tributária. Assim, a elisão é uma figura lícita e permitida que surge, portanto, da não previsão do comportamento realizado pelo contribuinte na norma jurídica tributária.¹⁷¹

É a mesma conclusão que chega Charles William Mcnaughton, tendo em vista o princípio da estrita legalidade no âmbito do Direito Tributário, que resolve a questão relativa à lacuna semântica mediante a aplicação de uma norma geral exclusiva, de modo que, a ausência de proibição ou obrigatoriedade de realização de uma conduta é resolvida com a permissão de praticá-la ou omiti-la. A norma geral abstrata e abstrata proibitiva ou obrigatória de certa conduta há de ser construída com base nos enunciados dos textos legislativos. Na impossibilidade dessa construção, tanto a omissão quanto a realização da conduta deverá ser tida como permitida juridicamente. Não é possível alcançar novas situações mediante norma geral inclusiva, a partir do argumento por analogia, tributando situações idênticas, que revelam capacidade contributiva semelhante, pois isso violaria a estrita legalidade e a própria repartição das competências impositivas. O critério de decisão, portanto, é claro. Enquanto o direito não se completar, a ausência de regulamentação de norma tributária é sanada por norma geral exclusiva, pois a autoridade administrativa está proibida de tributar sem expressa previsão legal.¹⁷²

O espaço livre do Direito estar para além dos limites do Direito Positivo. O direito de liberdade está *intra muros* do Direito. Pode-se concluir que, em relação à norma jurídica tributária em sentido estrito, o que não se encontra expressamente disciplinado se traduz em uma permissão juridicamente protegida, mediante a aplicação de uma norma geral exclusiva.¹⁷³

¹⁷¹ A autora cogita da existência de um poder jurídico conferido ao particular que legitima a prática elisiva, podendo ser uma esfera de liberdade ou um direito subjetivo. No final de sua obra, define que a elisão tributária consiste em direito subjetivo do contribuinte na busca por uma economia lícita de tributos. MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 60-62.

¹⁷² MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 111.

¹⁷³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 146.

3 ELISÃO TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

3.1 DA NOÇÃO DE PRINCÍPIOS JURÍDICOS

A ordem jurídica brasileira, a partir das premissas fincadas do capítulo anterior, diz respeito a um sistema de normas concebido para alterar as condutas intersubjetivas, em prol da concretização de valores aspirados socialmente. É composto por subsistemas que se interligam e que se afunilam no seu fundamento último de validade sintática e semântica que é a Constituição. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a Constituição compreende a um sistema normativo integrante de um outro sistema de maior amplitude, que é o ordenamento jurídico vigente. O sistema constitucional é o mais relevante, visto que paira sobre os demais em razão de sua posição hierárquica, albergando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional. Ainda no domínio constitucional, há o subsistema constitucional tributário que dispõe sobre os poderes do Estado no campo da tributação, assim como assegura e protege garantias imprescindíveis à liberdade e propriedade das pessoas em face da atividade impositiva do Estado. Nessa empreitada, enuncia princípios com poder aglutinante que permeiam e influenciam outras regras que lhe são subordinadas.¹⁷⁴

O mestre Geraldo Ataliba afirma que, por Sistema Constitucional Tributário, compreende-se “o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário”. Sendo um sistema o conjunto ordenado de elementos tomados em uma perspectiva unitária, o Sistema Constitucional Tributário diz respeito ao conjunto ordenado de normas constitucionais que versam sobre matéria tributária, sendo esta matéria o princípio de relação que as unificam. É esse conjunto de normas constitucionais, que em harmonia com os princípios constitucionais, informam o quadro geral da atividade tributária, demarcando os limites de atuação do Estado e assegurando as garantias e os direitos dos contribuintes.¹⁷⁵ Em contraste com Sistemas Constitucionais Tributários estrangeiros, Geraldo Ataliba, em estudo comparativo, afirma, dando realce aos traços de rigidez do nosso Sistema Constitucional Tributário, que o legislador constituinte nacional esgotou exhaustivamente a disciplina da matéria tributária, deixando pouco ou quase nada para o

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 158-159.

¹⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968. p. 8-10.

legislador ordinário em sua esfera de discricção, de modo que, nenhuma contribuição a lei pode dar ao nosso Sistema Tributário, pois, segundo o jurista, “tudo foi feito e acabado pelo constituinte”.¹⁷⁶ Nas palavras do jurista:

O sistema *constitucional tributário brasileiro* é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.¹⁷⁷

Certo é que nossa Constituição Federal é da categoria das rígidas e confere um tratamento amplo e minucioso sobre matéria tributária, com o influxo de diversos princípios constitucionais na atividade impositiva do Estado, bem como uma grande quantidade de dispositivos insertos no texto constitucional, dando pouca margem de mobilidade ao legislador ordinário. Por essas razões, é preciso ter muito cuidado na tentativa de avaliação e aplicação de teorias elaboradas com base no Direito Comparado, produzidas no seio de outros sistemas normativos, e, que, de algum modo, tem sido incorporadas de maneira acrítica ao nosso sistema. Têm sido comuns as construções doutrinárias em matéria de elisão tributária com base em princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva e solidariedade, que aumentam o campo de atuação da atividade impositiva do Estado, e, por outro, desconsideram garantias constitucionais asseguradas ao contribuinte.¹⁷⁸ Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho reforça que a nossa Constituição Federal possui poucos pares ao redor no mundo, dado o seu caráter fortemente analítico, que traz, de modo detalhado, severas e rígidas limitações ao poder de tributar, com o intuito de proteger os interesses dos contribuintes e preservar a segurança jurídica.¹⁷⁹

Cesar A. Guimarães Pereira, por seu turno, afirma que não há paralelo no grau de especificação dos princípios constitucionais tributários como em nosso ordenamento jurídico. Em que pese o núcleo dos princípios constitucionais tributários constantes na Constituição brasileira estar também presente em outros ordenamentos jurídicos

¹⁷⁶ “(...) quando do exame do sistema constitucional brasileiro, classificável dentre os sistemas rígidos e, desde logo, colocados nesse grupo, como o mais rígido de quantos existem, além de juridicamente mais perfeito”. ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968. p. 18.

¹⁷⁷ Ibidem, p. 21.

¹⁷⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 68.

¹⁷⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 649.

tributários (legalidade, igualdade, capacidade contributiva, segurança jurídica), isso não significa que tais princípios tenham em nosso ordenamento a mesma conformação que Direito estrangeiro lhe confere, possuindo, em cada ordenamento, dimensões e intensidades variáveis e diversas.¹⁸⁰ Feitas essas considerações sobre o Sistema Constitucional pátrio, passamos a tecer algumas palavras acerca da noção de princípios jurídicos, que assumem especial relevo na interpretação e debate sobre o fenômeno da elisão tributária.

Paulo de Barros Carvalho afirma que os princípios atuam como “linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”. Os princípios, no seu âmbito de abrangência e influência, atraem em torno de si outras regras jurídicas, em uma espécie de reação centrípeta. Por vezes, os princípios constam de norma expressa, por outras, estão implícitos, exigindo esforço do intérprete para percebê-los e identificá-los.¹⁸¹ Nessa linha, importante é a lição sempre lembrada de Celso Antonio Bandeira de Mello:

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.¹⁸²

Roque Antonio Carrazza afirma, em um exercício de analogia, que se o ordenamento jurídico é um edifício, os princípios jurídicos, por sua vez, são os alicerces, as vigas mestres que oferecem sustentação ao edifício, pois orientam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral, bem como sua aplicação.¹⁸³ Em sentido mais técnico, assim oferece sua definição sobre princípio jurídico:

¹⁸⁰ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 135-136.

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 164-165.

¹⁸² Para o autor a violação de um princípio consiste em algo mais grave do que a violação de uma norma qualquer, pois representa a ofensa não apenas de um específico mandamento, mas de todo o sistema de comandos. A depender do escalão do princípio ofendido, representa grave ilegalidade ou inconstitucionalidade, em decorrência da insurgência contra o sistema, sua estrutura e aos valores por eles protegidos. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 976-977.

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 45.

(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.¹⁸⁴

No âmbito da Teoria Geral do Direito há intenso debate sobre a distinção entre princípios e regras, suas respectivas natureza e estrutura, e o modo de resolução em caso de conflitos. Segundo *Ronald Dworkin*, a diferença entre princípios e regras é de natureza lógica. Tanto os princípios quanto as regras apontam para decisões particulares, mas diferenciam-se quanto à natureza da orientação. As regras aplicam-se à maneira do *tudo-ou-nada*. Diante da ocorrência dos fatos disciplinados pela regra, e sendo a regra válida, a resposta nela deve ser aceita. Em caso de a regra não ser válida, em nada ela contribui para a decisão, tendo seus efeitos jurídicos rejeitados. Os princípios, por sua vez, não funcionam como as regras, pois não apresentam consequências imediatas que se seguem quando verificadas as condições fáticas para a sua aplicação no modo *tudo-ou-nada*. Os princípios possuem uma *dimensão de peso* ou importância que as regras não possuem. Quando os princípios se interceptam, deve-se levar em consideração o peso relativo de cada princípio, valendo-se do critério *mais ou menos*. Nesse sentido, não há uma medida exata sobre a dimensão de peso de cada princípio, haja vista que o julgamento de que um princípio ou orientação é mais importante em relação a outro pode ser controvertido.¹⁸⁵

Robert Alexy, por seu turno, afirma que princípios e regras são espécies de normas, e a diferença não é apenas quantitativa, em relação ao grau de generalidade, mas também é qualitativa. O ponto decisivo nessa distinção é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes, funcionando, assim, como *mandados de otimização*, que podem ser satisfeitos em graus variados. O que determina as possibilidades jurídicas são os princípios e as regras colidentes. As regras, contudo, são sempre satisfeitas ou não. Se a regra vale, então deve ser o que ela prescreve. Em caso de colisão de regras, o conflito poderá ser solucionado com uma cláusula de exceção ou com a declaração de invalidade de uma das regras. Em caso de colisão de princípios, um

¹⁸⁴ Como ressalta o autor, não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas se existe ou não existe. O princípio explícito não é necessariamente mais importante que o princípio implícito. O que vai importar é o âmbito de abrangência de um ou outro, e não o que estar melhor expresso no texto de Direito Positivo. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 45-46.

¹⁸⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39-46.

terá que ceder em face do outro, a depender das condições do caso concreto. Tendo em vista que os princípios possuem pesos diferentes, um terá maior precedência do que o outro, em um juízo de sopesamento.¹⁸⁶

Portanto, segundo *Robert Alexy*, há um caráter *prima facie* dos princípios que os diferenciam das regras. Princípios exigem que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes, não possuindo um mandamento definitivo, mas apenas *prima facie*. Por mais que o princípio seja relevante em um caso, isso não implica que o resultado seja aquilo que ele exige para o caso. Os princípios correspondem às razões que podem ser, diante das circunstâncias fáticas e jurídicas, afastadas. Regras, por sua vez, possuem um mandado definitivo, prescreve que seja feito aquilo que determina, possuindo um âmbito de extensão de conteúdo determinado no contexto jurídico e fático.¹⁸⁷

Humberto Ávila em obra sobre o tema, na qual discute criticamente as proposições da doutrina, sobretudo as lições de *Dworkin* e *Alexy*, diferencia regras e princípios da seguinte maneira:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisa a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida à sua promoção.¹⁸⁸

Para o jurista, o princípio é norma imediatamente finalística, pois estabelece um fim, uma orientação prática a ser atingida que representa um conteúdo desejado. A positivação dos princípios implica na adoção de comportamentos necessários à realização de um estado de coisas. As regras, por seu turno, exercem, em relação aos princípios, uma função definitória e de concretização, pois delimitam os comportamentos que deverão ser realizados para concretizar as finalidades dos princípios. Assim, as regras possuem maior rigidez, sendo admitida sua superação

¹⁸⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 87, 90-94.

¹⁸⁷ Ibidem, p. 103-104.

¹⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 70.

apenas quando houver razões suficientemente fortes, em virtude de outras regras ou princípios.¹⁸⁹

Destarte, para Humberto Ávila, os princípios e a regras possuem diferentes funcionalidades:

(...) as regras consistem em normas com pretensão de solucionar conflitos entre bases e interesses, por isso possuindo caráter “*prima facie*” forte e superabilidade mais rígida (isto é, as razões geradas pelas regras, no confronto com razões contrárias, exigem um ônus argumentativo maior para serem superadas); os princípios consistem em normas com pretensão de complementariedade, por isso tendo caráter “*prima facie*” fraco e superabilidade mais flexível (isto é, as razões geradas pelos princípios, no confronto com razões contrárias, exigem um ônus argumentativo menor para serem superadas).¹⁹⁰

É por essas razões que o autor afirma que “se houver um conflito real entre um princípio e uma regra de mesmo nível hierárquico, deverá prevalecer a regra e, não, o princípio, dada a função decisiva que qualifica a primeira”. A regra é uma decisão parlamentar sobre um conflito de interesses que deve prevalecer.¹⁹¹ Esta é uma importante construção no debate sobre a harmonização do princípio da capacidade contributiva e da legalidade em relação ao fenômeno da elisão tributária.

Ademais, segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho, semanticamente, o termo princípio é utilizado para denotar quatro coisas distintas: norma jurídica de posição privilegiada que expressa um valor; norma jurídica de posição privilegiada que estipula um limite objetivo; como valor inserto em regra jurídica de posição privilegiada, considerado independentemente das estruturas normativas; como limite objetivo inserto em regra de posição privilegiada, tomado sem levar em conta a estrutura normativa. Logo, nas duas primeiras acepções, princípio aparece como norma, ao passo que, nas duas últimas acepções, princípio aparece como um valor e como um limite objetivo.¹⁹²

Os limites objetivos possuem a construção de sentido dos seus enunciados mais simples, sendo de aplicação prática e imediata, postos pelo ordenamento para o

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 70-72, 82-83.

¹⁹⁰ Ibidem, p. 84-85.

¹⁹¹ Humberto Ávila ressalta para a necessidade de se rever o posicionamento de que os princípios valem mais do que as regras, haja vista, em verdade, apenas se tratam de normas com funções e finalidades diferentes. Afirma que, quanto maior o grau de conhecimento prévio de um dever, maior seu grau de reprovabilidade, sendo mais reprovável violar o valor concretizado na regra do que na definição e complementação que exercem os princípios. Ibidem, p. 83.

¹⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 160-161.

atingimento de metas e fins, ou seja, voltam-se para concretização de valores de forma mediata. Alguns exemplos são o princípio da legalidade e o da anterioridade, princípios que visam concretizar a segurança jurídica. Os valores, por sua vez, esses componentes axiológicos que estão presente na linguagem do Direito, possuem diversas variações de intensidade que exercem influência sobre grandes porções do ordenamento. Ademais, conduzem o intérprete a esse mundo de subjetividades, pois os valores se entrelaçam formando redes complexas que dificultam a identificação de hierarquia entre eles, e, que, muitas das vezes, levam o intérprete a efetuar uma análise com base em suas próprias ideologias.¹⁹³

Dúvidas não há de que os princípios, sendo enunciados genéricos e abstratos com forte conteúdo axiológico, possuem força estruturante no ordenamento jurídico positivo, devendo ser reconhecidos e sopesados no processo de interpretação, haja vista a possibilidade de princípios apontarem para soluções opostas ou diferentes. Isso exige o reconhecimento de uma tendência constitucional que dará sustentação a aplicação de um princípio determinado em relação a outro, ou, à harmonização dos princípios, em prol da coerência do Sistema Constitucional. A questão que se coloca diz respeito ao modo como se dá o relacionamento entre princípios que encerram valores ou que encerram limites objetivos, ou, ainda, em caso de conflito ou tensão entre regra e princípio que se encontram no mesmo patamar hierárquico.¹⁹⁴

Paulo Ayres Barreto sobre essa questão explica que nossa Constituição Federal não se caracteriza apenas pela positivação de princípios, mas pela tomada de posição em vários temas em matéria tributária no plano constitucional. Uma regra consiste em uma decisão efetiva do legislador constituinte no sentido de como determinada situação deverá ser regulada, sem deixar ao arbítrio do legislador ou ao sopesamento de valores constitucionais. Há regras de conteúdo específico que deverão ser reconhecidas à luz dos princípios, mas respeitando-se as significações mínimas contidas nas regras. Não se pode suprimir por total a eficácia normativa das regras constitucionais com base em prescrições principiológicas, havendo um limite a ser respeitado e observado. O princípio visa iluminar a compreensão da regra, mas não substituí-la.¹⁹⁵

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 161-164.

¹⁹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 76.

¹⁹⁵ Ibidem, p. 76-78.

O legislador constitucional, ao trazer uma gama intensa de normas, realizou diversas decisões importantes em matéria de tributação, consciente de que, quanto mais aberto for o conteúdo normativo, mais difícil será o seu controle e, menor será a eficácia das disposições constitucionais. Há uma série de princípios estruturantes do Sistema Constitucional Tributário, e regras delimitadoras do sentido e alcance destes princípios, que buscam permitir um maior controle dos fins objetivados pelo legislador. Assim, a regra dá feição mais específica ao princípio positivado, circunscrevendo e apurando o sentido e alcance deste, assim como os seus mecanismos de concretização.¹⁹⁶

Portanto, há princípios que configuram limites objetivos (legalidade, anterioridade, irretroatividade) e que representam decisões do legislador que impõe regras dotadas de objetividade à atividade da tributação. Há, contudo, princípios com maior abstração, generalidade e amplitude, que encerram valores e que dão ensejo a dificuldades maiores, como a igualdade, a capacidade contributiva, o não confisco e etc. O debate sobre a elisão tributária envolve esse ponto de tensão existente entre a igualdade e a capacidade contributiva, com os princípios da legalidade e segurança jurídica, como coloca parte da doutrina para justificar a requalificação dos atos e negócios jurídicos realizados pelos particulares com propósitos de elidir a tributação.

A imposição do tributo sobre fatos não previstos em norma jurídica tributária, mas economicamente equivalentes a outros fatos tributados, concretizaria o princípio da capacidade contributiva, assim como o princípio da isonomia, por conferir o mesmo tratamento jurídico tributário sobre manifestações de riqueza equivalentes. Por outro lado, a realização da capacidade contributiva, tributando fatos sem previsão legal expressa, amesquinha ou sacrifica o princípio da legalidade, e, por conseguinte, a segurança jurídica, pois envolve na aplicação da norma jurídica tributária, a utilização de critérios econômicos, funcionais, o reconhecimento da possibilidade de uma suposta conduta abusiva por parte do contribuinte, ou, ainda, a possibilidade do emprego da analogia para fins de tributação.¹⁹⁷ Por isso, crucial é o exame do conteúdo jurídico de referidos princípios em nossa ordem constitucional, para uma melhor análise acerca dos limites à prática elisiva.

3.2 ELISÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

¹⁹⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 78-79.

¹⁹⁷ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 136.

Em suas raízes históricas, o princípio da legalidade surgiu ligado à ideia de que os tributos somente podem ser criados através de assembleias representativas, no sentido de que, é a própria sociedade, por meio dos seus representantes, que se autolimita. Em outras palavras, os sacrifícios tributários impostos a todos, apenas podem advir do consentimento coletivo. Desde o seu berço histórico, qual seja, o advento da *Magna Charta*, promulgada pelo rei João Sem Terra em 1125 na Inglaterra, as motivações democráticas do princípio da legalidade permaneceram as mesmas. Como explica José Roberto Vieira, qualquer ingerência de poder na esfera de liberdade e propriedade dos indivíduos, somente deve ocorrer a partir do consentimento coletivo, pela deliberação popular, por intermediação da representação política do Poder Legislativo. A legalidade, portanto, encerra a ideia consagrada de um governo de leis e não de homens, para se coibir arbítrios e se garantir a supremacia do Direito, que no âmbito da tributação, resume-se na célebre frase “*no taxation without representation*”. Por essas razões, que o jurista supramencionado, afirma que a legalidade tributária “encontra sua razão de ser na representatividade popular e sua alma na autotributação, uma espécie do gênero autogoverno, tal como a Democracia depara seu motivo de existir na mesma representatividade popular e sua essência no autogoverno (...)”.¹⁹⁸

Roque Antonio Carrazza afirma que, o Estado de Direito busca assegurar o império da lei, sendo esta fruto da expressão da soberania popular que delimita a esfera de liberdade do cidadão. Busca, ainda, estabelecer limitações à atuação dos poderes públicos, para se prevenir e coibir arbitrariedades em desfavor dos particulares.¹⁹⁹ É neste cenário, que a ideia de autolimitação da sociedade ganhou novos contornos em matéria de tributação. Dentro da estrita separação dos poderes, a criação de tributos é tarefa que compete exclusivamente ao Poder Legislativo, de modo que, as intervenções

¹⁹⁸ Embora já houvessem relatos na história inglesa e fora da Inglaterra de registros da licença popular para exigência de tributos há pelo menos um século antes, o senso comum dos juristas é de que o princípio da legalidade tributária surgiu com a *Magna Carta*, dada suas características de generalidade e abstração que lhe atribuíam um caráter legal, e não meramente contratual como os documentos medievais típicos. VIEIRA, José Roberto. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. Democracia: Mínimo Semântico (Princípio da Maioria). In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 944-946, 957.

¹⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 270-271.

de poder que atingem a esfera de liberdade e propriedade dos cidadãos necessitam de lei.²⁰⁰

Segundo Alberto Xavier, o princípio da legalidade desdobra-se em dois grandes princípios: o princípio da preeminência da lei e o princípio da reserva de lei. No primeiro, que diz respeito à legalidade em sentido amplo (fórmula negativa ou regra de conformidade), os atos infralegais da Administração devem ser não contraditórios com a lei. É a legalidade que demarca a esfera de autonomia e de licitude. O segundo, por sua vez, compreende a legalidade em sentido restrito (fórmula positiva, ou regra de compatibilidade), que determina que os atos infralegais da Administração necessitam de autorização de lei, determinando a competência e o conteúdo desse ato, de forma total ou parcial. Desse modo, a legalidade em sentido restrito desempenha uma função de garantia dos particulares contra as intervenções do poder, que nasceu no campo do Direito Tributário e foi para outras searas jurídicas, como o próprio Direito Penal.²⁰¹

O art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 dispõe que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Trata-se do princípio da legalidade genérica, que se projeta por todos os domínios do Direito e está contido no rol de direitos individuais. Não é possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos sem que a lei estipule. Apenas a lei, este ato normativo genérico e abstrato que inova na ordem jurídica, editado pelo Poder Legislativo, e, decorrente, portanto, da vontade do povo através dos seus representantes políticos, pode trazer restrições à liberdade e propriedade dos indivíduos. Nesse passo, somente é dado à Administração atuar em conformidade com a vontade do povo, contida na lei, para se coibir qualquer tipo de arbitrariedade.²⁰²

Cesar A. Guimarães Pereira compreende que há um aspecto duplo da legalidade, no qual se extrai duas normas de feições distintas: uma norma-regra (limite objetivo), e uma norma-princípio. Como limite objetivo, estabelece requisitos formais (instrumento introdutor de norma) e materiais (conteúdo das normas introduzidas) para a edição de normas jurídicas. Em sua feição de princípio, a legalidade funciona como um vetor de interpretação e referência a valores fundamentais, como a segurança jurídica, a separação dos poderes, a previsibilidade da ação estatal em relação à

²⁰⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 7.

²⁰¹ Ibidem, p. 14-15.

²⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 272-273.

propriedade dos indivíduos. Como regra, é aplicada no regime *tudo ou nada*. Como princípio, a legalidade assume um peso importante (na ideia proposta por *Alexy* de mandado de otimização) que deve ser sopesado com outros princípios, para seja preservado o seu conteúdo, e para que sejam realizados outros princípios com ele colidentes.²⁰³

Ademais, ancorado nas lições de *Renato Alessi*, Cesar A. Guimarães Pereira reconhece que há um aspecto negativo e positivo da legalidade em relação à Administração pública: o aspecto negativo consiste na existência de proibições à Administração perseguir determinadas finalidades ou valer-se de certos meios; o aspecto positivo compreende ao fato da Administração somente poder fazer aquilo que a lei permite. Em relação a este último aspecto, reconhece-se que fora do permitido pela lei, não há competência para atuação da Administração Pública. A competência é pressuposto para o exercício da função administrativa, especialmente em relação à cobrança de exações tributárias.²⁰⁴ É o que precisamente leciona o mestre Celso Antonio Bandeira de Mello, ao afirmar que o “o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática”.²⁰⁵ Nesse sentido, o art. 37 da Constituição Federal de 1988 submete a atuação da Administração pública aos ditames da legalidade: “A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade (...)”.

Realçando o peso e a importância da legalidade no campo da tributação, Roque Antonio Carrazza afirma que “o princípio da legalidade é uma das importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário”.²⁰⁶ Alberto Xavier, afirma não ser uma das, mas a “mais importante de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar”.²⁰⁷ Da previsão genérica do princípio da legalidade disposta no art. 5º, II, da Constituição Federal, já seria possível afirmar que ninguém será compelido a pagar tributo ou cumprir dever instrumental tributário sem a previsão de lei. Em outras

²⁰³ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 141.

²⁰⁴ Ibidem, p. 143.

²⁰⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. Malheiros: São Paulo, 2014.

²⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 275.

²⁰⁷ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 4.

palavras, do princípio da legalidade genérica já seria possível extrair o princípio da legalidade tributária em nossa ordem constitucional.²⁰⁸

Como já exposto, o legislador constitucional, no que diz respeito ao Sistema Constitucional Tributário, teve todo o cuidado de disciplinar com rigor e riqueza de detalhes a matéria tributária, para o fim acautelar os direitos dos contribuintes contra as arbitrariedades do Estado no exercício de suas competências tributárias. Nesse sentido, é que a Constituição ainda prevê expressamente o princípio da legalidade tributária no art. 150, I, que assim dispõe: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Como afirma Paulo de Barros Carvalho, a diretriz da legalidade atua como norma jurídica de posição privilegiada que impõe um limite objetivo à atividade de tributação do Estado.²⁰⁹

A partir do comando constitucional, o princípio da legalidade em matéria tributária teve sua intensidade reforçada, assumindo uma feição de maior severidade. As pessoas políticas apenas deverão instituir ou majorar tributo por meio de lei, vedando-se qualquer possibilidade de delegação ao Poder Executivo. O princípio da legalidade genérica parece assumir o seu conteúdo mínimo, isto é, de preeminência da lei. Todavia, no que diz respeito à criação de deveres, de conteúdo positivo ou negativo, na qual há interferência do poder público na liberdade dos indivíduos, a legalidade assume a sua concepção ampla, de reserva à lei. No campo da tributação, contudo, como constata Alberto Xavier, o princípio da legalidade revela-se ainda mais exigente, como uma *reserva absoluta à lei formal*.²¹⁰ Como explica o jurista português:

Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de “tributos arbitrários”, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restritiva do princípio da legalidade, convertendo-o numa *reserva absoluta de lei*, no sentido de que a lei, mesmo sem sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto.²¹¹

²⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 275.

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 168.

²¹⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 17.

²¹¹ Ibidem, p. 37.

Diferente do princípio da reserva de lei formal que contém em si a exigência de *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta exige uma *lex stricta*.²¹² A lei tributária deve conter todos os elementos de decisão no caso concreto, fornecendo o fim e o conteúdo, de modo que, cabe ao órgão aplicador do Direito apenas realizar a subsunção do fato à norma, sem qualquer tipo de valoração pessoal. Ao legislador impõe-se a necessidade de formulação de atos legislativos em matéria tributária que predetermine o critério da decisão concreta e o seu conteúdo. Afasta-se, assim, o subjetivismo na aplicação da lei tributária pela autoridade administrativa, vedando o emprego da analogia e a discricionariedade na cobrança de tributos.²¹³

Como leciona Paulo de Barros Carvalho, qualquer pessoa política de Direito Constitucional interno investida da competência impositiva apenas poderá instituir o tributo, isto é, “descrever a regra-matriz de incidência”, ou majorar os existentes, a partir da edição de lei.²¹⁴ Em mesmo sentido, Carrazza afirma que a lei deve definir de forma minuciosa e pormenorizada todos os elementos que compõe a norma jurídica tributária, descrevendo, detalhadamente, a hipótese de incidência e a consequência tributária (sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota). Só ocorrerá de forma válida a cobrança do tributo, se houver lei que a autorize, sendo a legalidade um limite intransponível à atuação da Administração Tributária.²¹⁵

Interessa à temática da elisão tributária as intervenções pública e privada do princípio da legalidade. No âmbito público, a Administração Tributária apenas poderá exigir condutas dos particulares se houver regra legal que lhe atribua competência para tanto. No âmbito privado, o princípio da legalidade afirma e demarca o âmbito de liberdade dos particulares para a configuração jurídica de suas condutas, respeitadas as normas jurídicas obrigatórias e proibitivas. O que vai ensejar a incidência normativa não é a manifestação da vontade do particular na realização dos atos e negócios jurídicos, mas se a sua conduta se subsume ou não à hipótese normativa, ou seja, se há a configuração do fato jurídico tributário. O exercício da liberdade pelo particular para planejar juridicamente sua conduta não impede que haja a incidência normativa, se o

²¹² XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 37.

²¹³ Ibidem, p. 38-39.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 173.

²¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 275-276.

fato, mesmo que moldado livremente pelo particular, realize o previsto no antecedente da norma jurídica tributária em sentido estrito.²¹⁶

Portanto, a legalidade é limite objetivo que busca concretizar o princípio da segurança jurídica, que por sua vez, pressupõe a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, bem como a possibilidade planejamento das ações futuras para o fim de evitar a não surpresa. A possibilidade de planejar ações futuras relaciona-se ao conhecimento do sistema normativo e a certeza de sua observância, na qual é possível prever a atuação das autoridades administrativas, que devem necessariamente se pautar na lei.²¹⁷ Por isso, cogita-se que a segurança jurídica não consiste em um princípio, mas em um sobreprincípio que depende de fatores sistêmicos e da concretização de outros princípios, para implantar no seio da comunidade o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação das condutas.²¹⁸

Como reforça Heleno Taveira Tôrres, a previsibilidade que a segurança jurídica tanto almeja, só pode ser concretizada se houver a certeza do Direito, no sentido do conhecimento da exata determinação do conteúdo jurídico aplicável às condutas intersubjetivas, bem como a manutenção da igualdade de tratamento nos atos de aplicação do Direito pelas autoridades competentes, que devem cumprir de modo imparcial e não discriminatório os desígnios da lei. A segurança jurídica é realizada não apenas pelo valor certeza, mas também pelo valor igualdade.²¹⁹

É o que precisamente ressalta Charles William Mcnaughton, ao afirmar que não há motivos para se colocar em oposição a segurança jurídica e a isonomia, pois não são princípios conflitantes, mas princípios que se complementam e manifestam sua plenitude quando mutuamente embasados. A isonomia não se perfaz sem a norma, sem a lei. A igualdade formal revela a necessidade de que o aplicador do Direito pautе suas decisões em critérios legais, que por serem genéricos, são aplicáveis nos mais variados casos. As decisões com base na lei é condição para satisfação da isonomia. O aplicador apenas pode observar as distinções feitas na lei. A utilização de outros critérios

²¹⁶ Como percebeu Cesar A. Guimarães Pereira, a vontade nunca é relevante por si própria, tendo importância apenas quando a norma tributária a incorpora ao descrever de modo hipotético o fato conectado a um certo efeito jurídico. PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 144.

²¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 82-83.

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 166-167.

²¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 68-69.

subjetivos apenas frustram a concretização da isonomia. Além disso, a isonomia material é concretizada pelo trabalho do legislador, conferindo tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades, mediante critérios de discriminação postos na lei que se repute legítimos e que consagrem valores tutelados pelo ordenamento.²²⁰

O aplicador não pode atuar como legislador positivo sob a pretensão de concretizar a isonomia em razão da ausência de lei, resolvendo o caso de maneira retroativa. Nas palavras do autor, é a legalidade o instrumento que concretiza a isonomia: “em um primeiro momento, criando norma geral e abstrata adequada sob o ponto de vista isonômico; em um segundo momento, pela aplicação em conformidade com a lei, a partir de decisões que busquem amparo na lei”.²²¹ Nesse sentido, o aplicador não pode levar em consideração senão as distinções previstas na própria lei, sendo ela, a única que poderá indicar o critério válido para diferenciar situações em classes separadas para se aplicar tratamento jurídico diverso.²²²

3.3 ELISÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário possui um alcance ainda mais preciso e rigoroso, no qual exige que os elementos essenciais que compõem a norma jurídica tributária devam estar precisamente definidos em lei. Alberto Xavier explica que, tanto no Direito Tributário como no Direito Penal, o princípio da “tipicidade” (usado em sentido impróprio pelo jurista e pela maioria dos autores trabalhados nesta dissertação, como se verá no tópico seguinte) surgiu como uma técnica para proteger os particulares contra os arbítrios da Administração e os poderes decisórios do juiz. O princípio da legalidade tributária se manifesta na forma de reserva absoluta à lei, impondo limites rigorosos aos órgãos de aplicação do Direito em matéria de tributos. A regra *nullum tributum sine lege* é resultante, portanto, do alcance dos tipos legais, do objeto de tipificação e das próprias características da tipologia tributária.²²³

Roque Antonio Carrazza afirma ser a tipicidade, no âmbito do Direito Tributário, ainda mais rigorosa que no Direito Penal, haja vista que a lei deve indicar ao

²²⁰ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 63-66.

²²¹ Ibidem, p. 67-68.

²²² MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 43.

²²³ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 70.

aplicador, o fundamento de decisão, o critério de decidir, bem como as medidas que está autorizado a realizar para que a cobrança do tributo ocorra de forma exata.²²⁴ Como adverte o autor, o “tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”.²²⁵

Para se apropriar da realidade, o homem forma ideias, noções, conceitos, mediante a seleção de propriedades, por meio da generalidade e abstração, sobre os fatos e as coisas do mundo. Quando há a necessidade de valorização de propriedades, para fixação de condutas na descrição normativa, com o estabelecimento de limites claros e firmes para um conceito, busca-se criar condições para que a atividade de subsunção não deixe dúvidas, a partir de um código binário (incide ou não incide) criando-se um tipo fechado. É assim que ocorre, como pontua Heleno Taveira Tôres, com as normas de Direito Tributário em sentido estrito, que se caracterizam pela seleção de propriedades a partir de fatos ou situações com relevância econômica que assumem a forma de tipos fechados.²²⁶

Destarte, o princípio da tipicidade fechada acaba por apurar o alcance do princípio da legalidade tributária. O fato somente é típico, quando se ajusta integralmente ao fato descrito normativamente pelo legislador. Veda-se a possibilidade do emprego da analogia, do uso de presunções e ficções para fins de cobrança de tributos. A atividade administrativa de imposição da exação tributária submete-se integralmente à lei, limitando-se à subsunção do fato à hipótese normativa.²²⁷

A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar *conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais*, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributárias.²²⁸

A definição dos contornos dos tipos tributários é monopólio da lei. Com isso se quer dizer que, afasta-se a possibilidade de serem criados tributos por costumes ou por regulamentos expedidos pela Administração, devendo ser editados pelo órgão legislativo competente, fruto da expressão do livre consentimento do povo mediante

²²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 292.

²²⁵ Ibidem, p. 283.

²²⁶ TÔRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 59-62.

²²⁷ CARRAZZA, op. cit., p. 292-293.

²²⁸ Ibidem, p. 293.

seus representantes. O conceito de tributo está na base do processo de tipificação no Direito Tributário. O tipo representa, assim, como defende Alberto Xavier, algo de mais concreto que o conceito, embora mais abstrato do que o fato da vida. Cada tipo, ao especificar o conceito de um determinado tributo, deve conter necessariamente os elementos essenciais que o caracterizam.²²⁹

Diva Prestes Marcondes Malerbi afirma que o objeto de tipificação pela norma jurídica tributária é tanto o antecedente quanto o consequente. O aplicador recebe todos os elementos juridicamente relevantes para exame e apreciação dos fatos passíveis de tributação e seus efeitos jurídicos correspondentes. A lei exclui, assim, novas situações tributárias, seja por criação administrativa ou judicial. Faltando um dos critérios essenciais da hipótese de incidência tributária, não há que se falar em tributo. Quando não houver correspondência integral e rigorosa dos fatos ocorridos aos aspectos essenciais previstos na hipótese normativa, não haverá subsunção e a irradiação dos efeitos jurídicos prescritos. A legalidade tributária, na criação das exações tributárias, conforma a hipótese a um tipo fechado, sendo a descrição normativa operada pelo legislador, condição necessária e suficiente para a criação do tributo. O direito subjetivo do particular de ser tributado por meio de lei corresponde ao dever do legislador, imposto pela Constituição, de esgotar a tarefa criativa do tributo. Os conceitos utilizados pela Constituição para delimitação das competências tributárias impõem limites ao legislador e ao aplicador, que não podem ampliar o conteúdo da lei para fins de tributação.²³⁰

Quanto aos fatos passíveis de tipificação para fins de tributação, por força do princípio da capacidade contributiva, o legislador possui um limite material na eleição das situações que abstratamente podem ser designadas como hipóteses normativas. O objeto de tipificação há de ser sempre a capacidade contributiva, ou melhor, as situações da vida que efetivamente sejam reveladoras de capacidade contributiva. Cabe à lei, e apenas a ela, a escolha, entre as várias manifestações de capacidade contributiva possíveis, daquela que considera mais adequada para fins de tributação, delimitando o tipo. Noutras palavras, compete exclusivamente ao legislador, e não ao administrador ou juiz, a eleição dos fatos econômicos que farão nascer o liame obrigacional tributário. Nesse passo, existem dois requisitos na utilização de conceitos pelo legislador para

²²⁹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 71-72.

²³⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 47-49.

definição do suposto normativo, como aponta Alberto Xavier: o requisito formal, que diz respeito à tipicidade; e o requisito material, que consiste propriamente na capacidade contributiva.²³¹

Ademais, o tipo não pode ser um índice ou uma qualidade do fato, como, por exemplo, o substrato econômico, no qual sua consideração é realizada apenas com base nesse aspecto, como ocorre na denominada interpretação econômica do Direito Tributário. O tipo deve ser uma valoração definitiva da realidade, com a precisa estipulação dos seus elementos necessários e suficientes, que imprimem um caráter unitário ao fato descrito normativamente. A lei, assim, predetermina o conteúdo de decisão e afasta qualquer arbítrio e subjetividade por quem está encarregado de aplicar a lei. A atuação do aplicador fica submetida ao tipo legal tributário, bem como aos efeitos jurídicos decorrentes da verificação do fato jurídico tributário. Destarte, na demarcação das competências tributárias está o princípio da capacidade contributiva, que se concretiza mediante a seleção de fatos reveladores da aptidão econômica para pagar tributos por parte de quem os realizam, assim como pela mensuração e delimitação do critério quantitativo, no consequente da norma, em conformidade com o critério material da hipótese, apurando, assim, o sentido e alcance da tipicidade.²³²

Com base nas preciosas lições de Alberto Xavier, vale ainda tecer algumas considerações a respeito dos corolários do princípio da tipicidade identificados pelo jurista: o princípio da seleção; o princípio do *numerus clausus*; o princípio do exclusivismo; e o princípio da tipificação. Pelo princípio da seleção, o legislador escolhe fatos, dentro de um conjunto de situações tipificáveis fornecidas pelo princípio da capacidade contributiva, que serão sujeitas à imposição do tributo, afastando-se conceitos gerais, abertos ou cláusulas-gerais para a imposição do tributo. A partir da seleção, o legislador especifica o conceito geral ao qual o tipo se reporta, mas não o preenche por completo e nem o esgota, pois o legislador deixa de fora outras realidades que poderiam ser passíveis de tributação.²³³

O princípio *numeros clausus* impõe uma tipologia exaustiva no âmbito da tributação, delimitando-se o campo livre da tributação. Apenas com a correspondência integral do fato, em todos os seus elementos, com o tipo legal, é que se desencadearão

²³¹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 75-77.

²³² TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

²³³ XAVIER, op. cit., p. 84-85.

os efeitos jurídicos prescritos pela norma. O fato tributário é um fato típico, e por essa razão, é indispensável o seu ajuste ao tipo abstrato descrito na lei para que ocorra a produção dos efeitos. Nesse passo, são impostos limites à atuação e valoração do aplicador da lei, vedando-se, como já exaustivamente dito, o emprego da analogia para se alcançar situações não tipificadas pelo legislador. Ao juiz e ao administrador, é vedada a criação de novos tipos tributários no momento de aplicação da lei. Nesse ponto, em razão da tipologia taxativa tributária, o autor fala que não seria possível cogitar de lacunas no âmbito do Direito Tributário, pois para esse ramo do Direito não haveria uma intenção de regulamentação totalizante, ideia trabalhada no primeiro capítulo deste trabalho.²³⁴

O princípio do exclusivismo impõe que os tipos legais contenham uma descrição completa dos elementos essenciais à tributação, isto é, uma valoração definitiva das situações jurídicas que são seu objeto. Sendo o fato típico uma valoração definitiva da realidade, os elementos do tipo são necessários e suficientes, imprimindo um caráter unitário ao fato descrito. Por tais razões, segundo o autor, a tipicidade no Direito Tributário seria uma *tipicidade fechada*.²³⁵

Por fim, o princípio da determinação está relacionado com as peculiaridades do caráter de reserva absoluta à lei. A lei deve conter o fundamento de conduta da Administração, o critério de decisão que se obtém por meio da dedução da norma, em que o aplicador se limita a realizar a subsunção do fato à norma jurídica. O princípio da determinação converte o tipo tributário em tipo fechado, que exclui outros elementos jurídicos que não estejam neles contidos, bem como determina um elevado grau de determinação conceitual. Na imposição do tributo, não há espaço para normas flexíveis ou incompletas, com conceitos jurídicos indeterminados para fins de incidência.²³⁶

Em linha encerramento do presente tópico, ficamos com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, para quem a tipicidade tributária seria um *plus* decorrente do princípio da legalidade tributária, possuindo duas dimensões: no plano legislativo, diz respeito à estrita necessidade que a lei traga expressamente e de modo inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico tributário e os dados prescritores da relação obrigacional tributária; no plano da facticidade, a exigência da estrita subsunção do evento à norma jurídica tributária, ou seja, a correspondência integral entre o fato

²³⁴ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 86-88.

²³⁵ Ibidem, p. 89-82.

²³⁶ Ibidem, p. 92-95.

ocorrido na realidade à previsão genérica constante na norma abstrata²³⁷. Como sintetiza o autor:

(...) sem lei anterior que descreva o fato imponible não nasce obrigação tributária (princípio da legalidade); sem subsunção do evento descrito à hipótese normativa também não surge obrigação tributária (princípio da tipicidade); e, havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei (princípio da tipicidade).²³⁸

3.3.1 Tipos ou conceitos? Princípio da tipicidade ou da especificação conceitual?

Em que pese terminologicamente os termos “tipicidade” ou “tipo”, em termos pragmáticos, sejam consagrados no âmbito da literatura jurídica pátria, respectivamente, para referir-se à legalidade material no Direito Tributário e a conceito fechado, e que os vocábulos tenham sido utilizados para se apresentar as ideias de diversos autores no tópico anterior (empregando a terminologia por eles usadas) a respeito do princípio em estudo, importante trazer à baila as lições de Misabel Derzi, que em destacada obra sobre o pensamento conceitual e tipológico no Direito Penal e Direito Tributário, busca denunciar o equívoco e a impropriedade terminológica de se denominar *princípio da tipicidade* o que a autora denomina de *princípio da especificação conceitual*, decorrência da estrita legalidade em matéria tributária.

Misabel Derzi explica que o que se denomina de tipo jurídico não é um conceito fechado e determinado. O pensar tipológico, ao contrário do que se supõe, não estabelece conceitos rígidos. O tipo, em sentido próprio, é uma abstração generalizadora fluida, que capta características do seu objeto, mas não de forma rígida e limitada. Algumas notas fundamentais do tipo são a sua abertura, a gradação, a inteireza e aproximação com a realidade. O tipo, em sentido impróprio, como comumente empregado na literatura jurídica, seriam conceitos determinados, fechados e classificatórios, com notas rígidas e limitadas.²³⁹

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 173; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 287.

²³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 587.

²³⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 65, 69.

O tipo seria, portanto, um conjunto aberto, elástico, não limitado e com notas renunciáveis. Quanto à gradação, há uma escala comparativa que vai do típico, passando pelo menos típico, até o limite do atípico, havendo diferentes graus de intensidade em que se manifestam as suas características. Sua inteireza se dá pela vinculação entre suas características formando uma estrutura que é fluída e flexível. Possui uma maior aproximação com a realidade, por se tratar de uma abstração rica em conteúdo, sendo uma descrição plena de dados referenciais do objeto, porém, renunciáveis. Nos tipos, os objetos não se subsomem, mas se ordenam segundo método comparativo de gradação.²⁴⁰

O tipo, em sentido impróprio, como comumente é empregado, seriam os conceitos fechados e determinados, com notas mais limitadas, rígidas e irrenunciáveis. A propósito, quanto mais necessárias e suficientes são as notas para se delimitar o conteúdo do objeto, mais estar-se diante de um conceito fechado. Sendo as notas graduáveis e renunciáveis, fala-se de tipo. Portanto, os conceitos fechados se caracterizam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora a realidade.²⁴¹

Tipos e conceitos são movimentos em conflito no Direito. O tipo propriamente dito serve mais a princípios jurídicos como o princípio da igualdade e da justiça. Todavia, seu uso enfraquece a segurança jurídica e a legalidade. Por outro lado, os conceitos determinados e fechados (tipo no sentido impróprio) consistem em um reforço à segurança jurídica e à primazia da lei. Nesse passo, para a autora a doutrina utiliza o termo tipo no sentido não técnico, e designa por tipicidade, no âmbito do Direito Penal e Direito Tributário, a exigência de que a norma jurídica descreva normativamente os delitos e os tributos, descendo as especificações que permitem o intérprete e aplicador da lei determinar os fatos jurígenos e suas consequências.²⁴²

A legalidade material absoluta é um reforço à segurança jurídica, haja vista que a norma jurídica colhe o tipo e o modela em conceitos determinados e fechados. Assim, o conhecido *princípio da tipicidade* é o *princípio da especialidade* ou *princípio da especificação conceitual*. Seria o enrijecimento da legalidade, a reserva absoluta à lei, como defende e explica Alberto Xavier. A tipicidade (em sentido técnico e próprio),

²⁴⁰ Derzi, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 106.

²⁴¹ Ibidem, p. 106, 116.

²⁴² Ibidem, p. 117-119.

portanto, para a ilustre jurista, seria o da criação de tipos, que possuem natureza flexível e aberta, instrumento frágil de garantia da segurança jurídica.²⁴³

Misabel Derzi, tendo em consideração as lições de *Genaro Carrió*, não nega que existe uma zona cinzenta ou de penumbra no Direito Tributário, com conceitos indeterminados ou carentes de valoração. Contudo, adverte que não cabe no processo de subsunção um “mais ou menos” próprio do pensamento tipológico (aqui empregado no sentido próprio). Compreender de modo tipológico as situações, seria admitir uma fluidez para alcançar formas mistas ou novas mediante a analogia, transferindo para o intérprete uma dose de criatividade no processo de aplicação da lei.²⁴⁴

A legalidade estrita, a segurança jurídica e a uniformidade determinam a tendência conceitual que prevalece no Direito Tributário. Ademais, a repartição de competências tributárias se dá mediante conceitos fechados e não por tipos. Os tributos são objeto de uma previsão exaustiva, de modo que o que não está na lei, não está disciplinado juridicamente. Os conceitos determinados e fechados diferenciam as espécies tributárias umas das outras mediante notas irrenunciáveis. Não se admitem estruturas flexíveis, graduáveis e características renunciáveis como nos tipos. A aceitação de tipos no âmbito do Direito Tributário para a delimitação das materialidades levaria a aceitação de novas formas deduzidas e descobertas no ordenamento, ou criadas pela prática administrativa, o que viola frontalmente os princípios supramencionados.²⁴⁵

Em mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto compreende que o legislador constituinte discrimina as competências impositivas mediante conceitos fechados e não por tipos. O espaço legiferante infraconstitucional fica circunscrito a dar contornos mais nítidos a conceitos já identificados e construídos mediante processo interpretativo constitucional, que balizam e impõem limites à atuação do legislador ordinário. Supor o contrário, ou seja, que é o legislador infraconstitucional quem define as referências sýgnicas constitucionais, seria esvaziar por completo todo esforço do legislador constitucional da repartição das competências impositivas.²⁴⁶

Ao trilhar o caminho dos conceitos determinados e fechados e não dos tipos (em sentido próprio) na repartição das competências tributárias, a Constituição define as possibilidades de atuação legiferante e busca evitar conflitos de competência entre os

²⁴³ Derzi, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 117-119.

²⁴⁴ Ibidem, p. 287-289.

²⁴⁵ Ibidem, p. 287.

²⁴⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 56.

entes políticos. Ainda que as referências terminológicas, utilizadas para a definição das materialidades não mereçam o atributo da univocidade, elas consistem em efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se começa e se termina o âmbito de instituição de cada tributo pelo ente político competente.²⁴⁷ Nesse sentido, Cesar A. Guimarães Pereira defende que na delimitação dos antecedentes normativos, os conceitos não podem ser determináveis, mas determinados, sob pena de se gerar incerteza em sua valoração pelo órgão aplicador do Direito. Assim, cabe ao legislador detalhar com precisão os conceitos utilizados para delimitação das hipóteses normativas para que sejam aptos a conduzir decisões unívocas.²⁴⁸

Portanto, as lições desenvolvidas por Misabel Derzi sobre o princípio em estudo, materialmente, estão em consonância com a de Alberto Xavier e outros autores que foram trabalhados no tópico anterior. Ainda que a ampla maioria da doutrina do Direito Tributário utilize *tipicidade* ou *tipos fechados* para referir-se, respectivamente, ao princípio da *especificação conceitual* e a *conceitos determinados e fechados* utilizados na definição das normas jurídicas tributárias, em termos de conteúdo e sentido, a concepção da autora coincide com a doutrina restante, mudando ou invertendo apenas a terminologia. A nomenclatura correta, ao nosso sentir, como demonstrado exaustivamente, é a de conceito determinado ou fechado, ao invés de tipo.

Logo, o sentido claro, tradicional e consagrado empregado ao termo tipicidade no âmbito do Direito Tributário pela literatura jurídica é a de tipo em sentido impróprio (tipo fechado). Optamos terminologicamente pela utilização de *conceitos determinados e fechados*, ao invés de tipo (que remete a algo aberto e fluido) haja vista as impropriedades denunciadas pela autora. Contudo, por razões pragmáticas, em virtude do grau de difusão de *tipo* e *tipicidade* na literatura jurídica tributária, todas as vezes em que estivermos visitando ou revisitando as ideias de um autor no trabalho, preservaremos os termos referidos em caso deles serem empregados pelo autor trabalhado, desde que também sejam utilizados com o mesmo sentido de conceito determinado e fechado.

3.4 ELISÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

²⁴⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 57-58.

²⁴⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 153.

A igualdade de direitos e deveres do cidadão compreende a um daqueles imperativos categóricos estatuídos e presentes em todas as Constituições, que no campo da tributação, como afirma *Vicktor Uckmar*, pode ser compreendido em dois sentidos: em sentido jurídico, como paridade de posição, de modo que se exclua qualquer privilégio infundado, bem como se atribua aos contribuintes em idêntica situação o mesmo regime jurídico tributário; em sentido econômico, no qual a noção de igualdade revela a ideia de que os indivíduos devem contribuir aos encargos públicos em igualdade de medida, em termos de sacrifício.²⁴⁹

O princípio da igualdade, em matéria tributária, exige que a lei tributária deva ser igual para todos e a todos ela deva ser aplicada com igualdade. A isonomia é princípio que busca concretizar a justiça e que orienta a tributação segundo a capacidade contributiva das pessoas. Para que se tenha uma tributação justa é necessária que se tenha uma tributação isonômica. Desse modo, a lei tributária deve conferir o mesmo tratamento tributário aos que se encontrem na mesma situação jurídica. A lei não pode selecionar pessoas para submetê-las a regra específica que não alcança outras pessoas em mesma situação. Não pode a lei criar situação dessemelhante para contribuintes em situação equivalente, assim como é vedado dispensar tratamento igual a contribuintes em situações diferentes. A lei pode desigualar situações, em atendimento às peculiaridades das categorias dos contribuintes, desde que não crie critério diferencial específico que singularize o contribuinte ou que afronte valores protegidos pela Constituição.²⁵⁰

Em mesmo sentido, é o que precisamente Betina Treiger Gruppenmacher assevera. A lei que institui o tributo deve ser destinada a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação jurídica, com a mesma intensidade, conferindo, assim, o mesmo tratamento jurídico tributário. O tributo, ainda que criado por meio de lei editada por pessoa política investida da competência para tanto, não pode alcançar apenas alguns contribuintes determinados, beneficiando, de maneira injustificada, outros que estejam em situação jurídica equivalente. O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio dos impostos, sendo critério para concretização da

²⁴⁹ O autor afirma que é ilusório, contudo, a possibilidade de se obter uma igualdade em termos absolutos na repartição das cargas tributárias. Não pela impossibilidade de mensuração dos sacrifícios suportados por cada um, mas pelas próprias dificuldades técnicas que isso representa. É preciso se contentar com uma igualdade relativa no sentido de que, ao menos os indivíduos que se encontram nas mesmas condições, sejam submetidos ao mesmo tratamento tributário. UCKMAR, Vicktor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: EDUC, 1976. p. 53-54, 71.

²⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 87-88.

igualdade em matéria tributária, pois permite diferenciar os contribuintes passíveis de tributação em categorias diversas, aplicando-se a mesma medida de imposto para todos aqueles que estejam em situação jurídica idêntica.²⁵¹

Divas Prestes Marcondes Malerbi afirma que o significado de capacidade contributiva, embora vago e ambíguo, se relaciona com a “possibilidade de suportar o ônus tributário, seja pela existência de uma riqueza, seja como graduação da imposição tributária em função da extensão alcançada por essa riqueza”.²⁵² Regina Helena Costa em obra sobre o tema, explica que, em que pese o conceito de capacidade contributiva padeça de ambiguidade e imprecisão, o que é próprio da linguagem, e não diferente da linguagem do Direito Positivo, esse pode ser definido “como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária (...)”.²⁵³ Trata-se de regra fundante do Sistema Constitucional Tributário e princípio jurídico que rege as relações entre a Administração Tributária e o sujeito passivo da obrigação tributária, que decorre do princípio maior da isonomia no campo da tributação.²⁵⁴

O legislador ao escolher as materialidades que irão compor as hipóteses normativas deve se ater não apenas aos fatos que revelem conteúdo econômico, mas também como atentar para as desigualdades próprias das categorias dos contribuintes. Portanto, o princípio da igualdade exige que a lei não discrimine contribuintes em situação jurídica equivalente; e discrimine, na medida de suas desigualdades, contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. A capacidade contributiva tem sido visualizada como um desdobramento do princípio da igualdade ou sua manifestação no campo tributário. Regina Helena Costa compreende que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, não podendo ser dissociadas. É um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que irradia seus efeitos sob todos os setores do Direito.²⁵⁵

Como se dá o relacionamento entre a igualdade e a capacidade contributiva? Em grande obra sobre o conteúdo jurídico do princípio da Igualdade, Celso Antonio Bandeira de Mello esclarece que é possível realizar discriminações quando há uma

²⁵¹ GRUPENMACHAER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. Resenha Tributária: São Paulo, 1997. p. 62.

²⁵² MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 42.

²⁵³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. Malheiros: São Paulo, 2012. p. 112.

²⁵⁴ Ibidem, p. 112.

²⁵⁵ Ibidem, p. 42-43.

correlação lógica entre o fator de *discrímen* e a desequiparação procedida, e que essa se justifique conforme valores tutelados pela Constituição. Para que não se agrida o princípio da igualdade é necessária a presença de quatro requisitos: que a discriminação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo; que o fator de desigualação seja um traço distintivo residente nas pessoas ou situações, que não lhes seja alheio; que exista um nexo lógico entre o fator de *discrímen* e a discriminação legal estabelecida em razão desse; que no caso concreto, esse vínculo de correlação seja pertinente aos interesses constitucionais protegidos, visando o bem público, à luz do texto constitucional.²⁵⁶

Transportando essas noções para o âmbito da tributação, Regina Helena Costa afirma que o fator de *discrímen* é a riqueza de cada potencial contribuinte, revelado pelo fato jurídico tributário. A discriminação se realiza mediante diversas manifestações de capacidade contributiva, de modo que é impossível que ela atinja um único indivíduo. A riqueza é um traço diferencial referente à pessoa. Há uma correlação lógica entre o fator de discriminação que é a riqueza e a diferenciação realizada em função dela, ou seja, maior ou menor carga tributária. Ademais, essa discriminação presta-se a tutelar interesses protegidos pela Constituição, quais sejam, a distribuição de riqueza, a justiça social e a manutenção do Estado. Desse modo, a graduação do tributo em função da capacidade contributiva dos sujeitos é legítima, conformando-se aos requisitos da igualdade.²⁵⁷

Pode ainda o conceito de capacidade contributiva ser compreendido em sentidos diferentes. A *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* consiste em quando se está diante de um fato que constitua uma manifestação de riqueza. O legislador elege eventos que demonstram aptidão econômica para concorrer às despesas públicas. Funciona como um pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, pois condiciona o legislador a escolha de fatos reveladores de riqueza que darão ensejo ao nascimento do dever jurídico de pagar tributo. Logo, as hipóteses normativas a serem eleitas pelo trabalho do legislador devem espelhar situações reveladoras de tal capacidade contributiva, funcionando como índices, indicadores ou signos que representam manifestação de riqueza.²⁵⁸

²⁵⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 37-38.

²⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4 ed. Malheiros: São Paulo, 2012. p. 41.

²⁵⁸ *Ibidem*, p. 28-31.

O critério indetificador do destinatário legal tributário relaciona-se com a titularidade da riqueza exteriorizada, que se conecta ao conceito de capacidade contributiva. A relevância econômica dos fatos descritos nas hipóteses de incidência dos tributos é pressuposto do regime jurídico de Direito Tributário, de modo que, a instituição de tributo sobre fato sem relevância econômica tornaria esta fato em um ilícito, ocultando, em realidade, uma punição. No caso dos impostos, há, portanto, um limite material consistente no atendimento da capacidade contributiva, descrevendo nos antecedentes normativos, fatos que revelem conteúdo econômico e riqueza.²⁵⁹

É o que atenta Charles William Mcnaughton ao afirmar que o regime jurídico de cada espécie tributária possui princípios específicos, fundados no princípio da isonomia, que são aplicáveis a cada uma das espécies tributárias. Trata-se de princípio informador dos tributos que revela um critério de diferenciação para a imposição da obrigação tributária e que concretiza a isonomia. No caso dos impostos, o princípio informador é o princípio da capacidade contributiva. A lei deve conferir o mesmo tratamento a fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva, e tratamento diferenciado, para os contribuintes que não se encontram na mesma posição jurídica. O legislador ao instituir o imposto deve colher materialidades que consistem em manifestações objetivas de riqueza por parte do contribuinte. Na estrutura da norma jurídica tributária em sentido estrito, o binômio hipótese de incidência/base de cálculo deve relevar um fato que indique riqueza por parte de quem o realiza, ou seja, o contribuinte.²⁶⁰

A *capacidade contributiva relativa* ou *subjetiva*, por sua vez, refere-se a um sujeito individualmente considerado e assim expressa a aptidão que um determinado sujeito tem para contribuir na medida de suas possibilidades econômicas. Opera como um critério de graduação dos impostos ou de apuração do *quantum* do imposto tem como medida a capacidade contributiva do sujeito passivo, atuando como um limite à tributação, pois haverá de observar o mínimo vital, e, por outro lado, o não confisco.²⁶¹

²⁵⁹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 161-163.

²⁶⁰ As taxas, por exemplo, se submetem ao princípio da retributividade, em que o sujeito passivo da obrigação tributária deve remunerar o sujeito ativo pelo serviço público específico ou divisível usufruído, ou posto à sua disposição, ou pelo exercício poder de polícia. A retributividade funciona como critério de discrimen na relação entre o contribuinte e Estado que teve um gasto público. Contudo, a retributividade, por si só, não é condição suficiente para a cobrança do tributo, devendo haver sua instituição por meio de lei. MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 83-85.

²⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. Malheiros: São Paulo, 2012. p. 28-31.

Não à toa que para Betina Treiger Gruppenmacher, a observância do princípio da capacidade contributiva tem como principal consequência a realização da justiça tributária. O relacionamento da capacidade contributiva com outros princípios e valores tutelados pelo ordenamento impõe limites à atividade impositiva do Estado. A observância da dignidade da pessoa humana implica na intributabilidade do mínimo existencial, correspondendo ao limite mínimo para tributação. Por outro lado, o relacionamento da capacidade contributiva com a vedação da cobrança de tributos com efeitos de confisco impõe o limite máximo para a tributação, para o fim de assegurar o direito de propriedade dos particulares.²⁶²

Ademais, a capacidade contributiva não visa apenas proteger o sujeito passivo da obrigação tributária, mas orienta a construção da norma jurídica tributária com base na generalidade da tributação, vedando privilégios injustificados concedidos de modo comissivo ou omissivo pela lei tributária. Nesse sentido, como defende Cesar A. Guimarães Pereira, não seria a capacidade contributiva apenas um limite negativo à competência tributária, havendo também uma limitação positiva relacionada com a generalidade da tributação.²⁶³

Assim, o princípio da capacidade contributiva relaciona-se com a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes, e funciona como instrumento para a adequada determinação do critério quantitativo dos tributos. Manifesta-se diante dos fatos que revelam, por quem os realizam, condições para suportar o ônus do tributo. Roque Antonio Carrazza defende que por estar intimamente ligada à igualdade, compreende que é justo e jurídico, em termos econômicos, que quem tem muito, pague mais imposto do que quem tem pouco.²⁶⁴ As cargas impositivas das pessoas políticas devem ser repartidas entre as pessoas de acordo com suas respectivas possibilidades econômicas. É irrazoável e anti-isonômico ao direito de propriedade e à garantia do mínimo existencial, que as pessoas menos favorecidas economicamente e as mais favorecidas economicamente suportem o mesmo peso da tributação, haja vista que não

²⁶² Como afirma a autora, se na concepção de Estado Democrático de Direito busca-se assegurar a liberdade, a propriedade e o tratamento isonômico dos cidadãos, com o advento do Estado Social, o tributo passou a ser um poderoso instrumento de realização de justiça, redistribuição de riquezas e desenvolvimento econômico, devendo, portanto, a tributação realizar a igualdade como meio de concretização da justiça. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema Tributário e Reforma. Eficiência x Direitos e Garantias Fundamentais. In. Eurico Diniz de Santi (Org.). **Tributação e Desenvolvimento. Homenagem ao professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 84-85.

²⁶³ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 164-165.

²⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 96-98.

possuem a mesma capacidade contributiva. Não pode a exigência de tributos, ao invés de minimizar, agravar as diferenças sociais e econômicas das pessoas. Não por outra razão que a capacidade contributiva se conecta ao princípio da solidariedade, no sentido de que aqueles que podem mais devam pagar mais impostos para o bem-estar de todos, inclusive daqueles que não possui condições para tanto sem prejudicar seu mínimo existencial.²⁶⁵

Por essa razão, Roque Antonio Carrazza compreende que todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos, pois é a que melhor realiza a capacidade contributiva, haja vista que a proporcionalidade faz com que pessoas economicamente fortes e fracas estejam sujeitas às mesmas alíquotas. As leis instituidoras de impostos, levando em consideração a real capacidade contributiva de cada um, devem variar suas alíquotas progressivamente à medida que aumentam as bases de cálculo, de modo que o sacrifício ou peso da tributação seja sentido de forma igual.²⁶⁶ Não diferente é a opinião de Regina Helena Costa. Para a autora, se a igualdade, em seu sentido material, é o ideal para o qual se volta o ordenamento jurídico, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada à sua concretização, pois a graduação meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não colabora para aquele fim.²⁶⁷

Cesar A. Guimarães Pereira afirma que a progressividade está em conformidade com o atendimento dos objetivos fundamentais lançados pelo art. 3º da Constituição Federal, relacionada, assim, com a redistribuição de riquezas e com a solidariedade social. Assim, a progressividade tutela uma noção de igualdade material, tendo em vista que a parcela da riqueza atingida pelo tributo deve ser maior à medida que a dimensão da riqueza aumenta.²⁶⁸ É também o entendimento de Charles William McNaughton, com base no exame do signo “graduado” empregado pelo legislador constitucional no art. 145, §1º, que indica uma progressão de alíquotas à medida que se

²⁶⁵ O autor afirma que quando os impostos estão ajustados à capacidade contributiva, permitem aos cidadãos cumprirem com seus deveres de solidariedade perante a comunidade. As pessoas, assim, pagam tributo não pelo o que recebem do Estado, mas em virtude de suas potencialidades econômicas. Ajudam, desse modo, a diminuir as desigualdades que limitam a liberdade e a igualdade dos menos afortunados. Nesse sentido, o autor entende que todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 98-99.

²⁶⁶ Ibidem, p. 100-101.

²⁶⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. Malheiros: São Paulo, 2012. p. 83.

²⁶⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 165.

aumenta a capacidade econômica do contribuinte para suportar o tributo. Assim prescreve o dispositivo constitucional sobre o princípio da capacidade contributiva:²⁶⁹

Art. 145, §1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Quanto ao significado da expressão “sempre que possível”, algumas palavras merecem ser tecidas. Ontologicamente, o Direito apenas disciplina e rege condutas possíveis, ou seja, só atua no campo da possibilidade. A cláusula “sempre que possível” utilizada pelo legislador “pode conduzir ao equívoco de se afirmar que ficará à discrição do legislador infraconstitucional a observância ou não do citado princípio”.²⁷⁰ Trata-se de expressão “desnecessária ou supérflua”, haja vista que é “efetivamente despropositado imaginar-se que uma norma possa ser aplicada em situações em que sua observância e aplicação sejam irremediavelmente inviáveis”.²⁷¹

Segundo Regina Helena Costa a cláusula “sempre que possível” está relacionada à personalização dos impostos, que está condicionada à viabilidade jurídica de se considerar a situação individual do sujeito passivo em uma hipótese normativa.²⁷² Em mesmo sentido, Betina Treiger Grupenmacher afirma que a referida cláusula não se aplica à capacidade contributiva que deve ser sempre observada na instituição dos impostos, sob pena de vício de inconstitucionalidade.²⁷³

Para Marco Aurélio Greco, o §1º do art. 145 da CF/1988 consagra a capacidade contributiva vinculada ao pressuposto de fato do tributo. Deverá haver manifestação de capacidade contributiva se determinado fator for indicativo dessa aptidão, algo indicativo da existência de capacidade contributiva. O “sempre que possível” utilizado pelo legislador constitucional para referir-se à capacidade contributiva, segundo o autor, deve ser compreendido em sentido forte. Apenas quando não for possível é que pode a capacidade contributiva deixar de ser atendida, focando-se a análise mais no “sempre” do que no “possível”. Se for demonstrável que era possível atender à capacidade

²⁶⁹ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 86.

²⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. Malheiros: São Paulo, 2012. p. 96.

²⁷¹ GRUPENMACHAER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. Resenha Tributária: São Paulo, 1997. p. 70.

²⁷² COSTA, op. cit., p. 97.

²⁷³ GRUPENMACHAER, op. cit., p. 70.

contributiva e isto não foi feito pelo legislador, haverá violação à Constituição. Não é apenas quando deixar de existir a capacidade contributiva, como um limite negativo, mas quando ela não for atendida de maneira adequada, sempre que for detectada.²⁷⁴

Como adverte Paulo Ayres Barreto, sendo certo que o Direito só opera no campo do possível, a cláusula é uma advertência de que não há espaço no ordenamento jurídico para a não aplicação do princípio da capacidade contributiva na instituição dos impostos. Trata-se de comando que primariamente dirige-se ao legislador em matéria tributária, mas também vincula os demais operadores do Direito, devendo ser observadas as regras de competência estabelecidas pelo ordenamento. É diretriz a ser observada pelo legislador e garantia fundamental do contribuinte em relação à atividade impositiva do Estado.²⁷⁵ Para Charles William Mcnaughton, as exigências da Constituição do “sempre que possível”, também se refere à pessoalidade na instituição dos impostos conforme a capacidade contributiva dos contribuintes, demonstrando que este princípio está vinculado estreitamente à igualdade material.²⁷⁶

Portanto, conforme leciona Diva Prestes Marcondes Malerbi, a capacidade contributiva é desdobramento necessário da isonomia em matéria tributária que contém diretriz veiculada ao legislador, no sentido de que a lei não pode ser editada em desconformidade com os ditames da igualdade, e também voltada ao aplicador, de modo a fazer com que todos, diante da norma jurídica positivada, recebam tratamento jurídico parificado. A capacidade contributiva é critério legítimo para as discriminações tributárias na lei, elegendo as situações que revelem capacidade contributiva por quem irá arcar com o gravame fiscal. O aplicador apenas pode levar em consideração as discriminações contidas na lei. Apenas a lei poderá indicar o critério que se repute legítimo para diferenciar as situações em classes separadas, possibilitando a aplicação de regimes jurídicos diversos.²⁷⁷

3.4.1 Da eficácia positiva da capacidade contributiva

²⁷⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 344.

²⁷⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 92.

²⁷⁶ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 86-87.

²⁷⁷ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 42-44.

Marco Aurélio Greco trouxe novo panorama acerca do princípio da capacidade contributiva na sua proposta teórica sobre os limites à prática da elisão tributária, em sua importante obra sobre o tema do planejamento tributário. Para o jurista, na primeira fase do debate sobre a elisão, havia o entendimento a respeito do predomínio da liberdade do contribuinte para agir antes da ocorrência do fato jurídico tributário e através de atos lícitos, salvo se realizasse simulação, hipótese que configuraria fuga ilícita ao dever tributário. Na segunda fase do debate, ainda há a concepção acerca da liberdade de agir dos contribuintes antes da verificação do fato jurídico tributário e por meio de atos lícitos, todavia, reconhece-se que o planejamento tributário pode ser contaminado não apenas com a prática de simulação, mas também com outras patologias, como o abuso do direito e a fraude à lei. Na terceira fase do debate, o autor entende que por mais que os atos elisivos do contribuinte sejam lícitos e não possuam qualquer patologia, não terá a liberdade para agir da maneira que bem deseje, pois sua conduta deverá ser examinada a partir do enfoque da capacidade contributiva e sua suposta eficácia positiva.²⁷⁸

Essa constatação, segundo Marco Aurélio Greco, nasce da discussão a respeito da eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva e da identificação dos seus destinatários. Para o autor, a capacidade contributiva, temperada com o princípio da solidariedade social, elimina o predomínio da liberdade do contribuinte. O valor liberdade deve ser conjugado e interpretado em harmonia com o valor solidariedade no debate a respeito dos planejamentos tributários.²⁷⁹ Com a mudança de perfil do Estado, também no âmbito da tributação, as normas constitucionais deixam de ser apenas limitações à atividade de imposição do tributo pelo Estado e de proteção do patrimônio dos indivíduos, para então ser vistas como instrumentos de viabilização de custeio do próprio Estado. Assim, a capacidade contributiva passa a ser princípio geral do sistema e desdobramento no campo tributário da solidariedade social, como contraponto à liberdade pura e individual, para o objetivo fundamental de construir uma sociedade justa. Esse cenário, então, teria acarretado implicações substanciais na eficácia jurídica e na dimensão de peso do princípio.²⁸⁰

Segundo Marco Aurélio Greco, a capacidade contributiva é princípio informador do sistema jurídico tributário e diretriz positiva, tendo aplicação antes

²⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 325.

²⁷⁹ Ibidem, p. 325-326.

²⁸⁰ Ibidem, p. 328,333.

mesmo que o princípio da igualdade tributária, que, por sua vez, apresenta-se apenas como uma limitação negativa ao exercício do poder de tributar. O sistema tributário ordena-se com base na capacidade contributiva, devendo na sua implementação serem criados impostos em respeito à igualdade. Nessa nova conformação, primeiro deve-se perquirir a capacidade contributiva para que a tributação se justifique, e, então, se buscar a concretização da igualdade tributária.²⁸¹

A capacidade contributiva possui função estruturante do sistema, dentro do qual a legalidade apenas surge como condicionante ou limitador da ação da Administração Tributária. Em outras palavras, Marco Aurélio Greco compreende que a legalidade não é a razão fundamental da tributação, em que pese ser indispensável à sua realização e esteja também assegurada na Constituição Federal.²⁸² Quanto ao destinatário do princípio da capacidade contributiva, inicialmente o autor reconhece que é dirigido ao legislador, de modo que a lei ao instituir o tributo deverá atender à capacidade contributiva. Ademais, afirma que o art. 145, §1º da Constituição Federal, ao dispor que os “impostos” serão graduados segundo a capacidade econômica e não a “lei” que será graduada de acordo com ela, compreende que o dispositivo está prevendo uma qualidade que deve revestir o “imposto” (instituto) e não uma competência para a lei veicular uma regra tributária específica.²⁸³

Nessa linha, para além da capacidade contributiva ter uma eficácia negativa, no sentido de que a lei instituidora do tributo que não atender o princípio estará violando a Constituição Federal, o autor reconhece também que o princípio dirige-se ao aplicador da lei tributária, funcionando como um critério para a interpretação da lei, de modo a assegurar sua maior eficácia possível. Assim, teria a capacidade contributiva *eficácia positiva* na aplicação da lei, de modo a iluminar o seu alcance. Isto é, deve ser alcançada sempre quando for detectada, funcionando como um vetor de interpretação da lei. Não se pode interpretar a lei apenas com base no desenho formal (legalidade formal), mas examinar a realidade concreta a partir da capacidade contributiva.²⁸⁴ Explica o autor:

²⁸¹ O autor, contudo, reconhece que essa estruturação não afasta a igualdade genérica, consagrada no art. 5º da CF/1988, que espraia seus efeitos por toda a Constituição e o ordenamento jurídico. Ibidem, p. 336.

²⁸² O autor não ignora a importância da legalidade para a tributação e que esta deve ter a máxima eficácia possível. Contudo, busca realçar que a legalidade não é razão fundamental da tributação, mas um elemento que é indispensável à tributação. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 340-343.

²⁸³ Ibidem, p. 344-345.

²⁸⁴ Ibidem, p. 345.

Quando digo que a capacidade contributiva vai iluminar a interpretação significa que ao interpretar determinado artigo da lei, não devo fazê-lo isoladamente, nem apenas como elemento que está conectado dentro de um conjunto formal. É preciso verificar qual manifestação de capacidade contributiva ele quer alcançar. A pergunta a fazer é se a previsão legal está qualificando o nome do contrato ou o perfil do contrato. Assim, da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome “compra e venda”, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda.

Note-se como muda a interpretação. Uma coisa é interpretar o texto no sentido de que foi alcançado o contrato de compra e venda, outra coisa é ser alcançada a manifestação de capacidade contributiva que advém do contrato de compra e venda.²⁸⁵

Assim, o princípio constitucional da capacidade contributiva teria eficácia positiva para o fim de possibilitar a aplicação de uma norma geral inclusiva para fins de tributação, em caso de distorções e manipulações abusivas pelo contribuinte que acarretam a neutralização do atingimento da capacidade contributiva.²⁸⁶

Por partes. Estamos com Charles William McNaughton quando afirma que a graduação referida no dispositivo constitucional não é aplicável ao imposto (instituto) em si, mas à lei que o instituiu. Como dispõe o art. 150, I, da Constituição Federal, não se pode instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, assim como não se pode conceber graduação progressiva da carga tributária sem previsão legal. O próprio §1º do art. 145 da Constituição Federal, na segunda parte do seu comando, dispõe que a capacidade contributiva deve ser concretizada nos termos da lei e em respeito às garantias individuais.²⁸⁷

Ademais, importante a lembrança, como trabalhado no primeiro capítulo, de que não se pode alterar as definições, o sentido e o alcance dos conceitos, institutos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal para definição das competências impositivas. A proposta de Marco Aurélio Greco de que a competência tributária alcança a capacidade contributiva típica revelada na lei ao invés do negócio jurídico tipificado, choca com a inteligência do art. 110 do CTN. Tendo por “capacidade contributiva que deve ser detectada” a intensidade de riqueza revelada na concretização de um negócio típico, esta se identifica por mensuração e não por qualificação. A Constituição prevê precisamente, de modo qualitativo, quais são os signos presuntivos de riqueza aptos a desencadear a atividade impositiva do Estado. Buscar uma

²⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 346.

²⁸⁶ Ibidem, p. 352-353.

²⁸⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 88-89.

“capacidade contributiva que se releva no negócio jurídico” é uma noção obscura e psicológica estranha à manifestação da riqueza como critério discriminatório em favor da isonomia.²⁸⁸

Alberto Xavier aponta essa incongruência na tese da eficácia positiva da capacidade contributiva. Se a premissa é a de que há uma eficácia positiva da capacidade contributiva que alcança todas e quaisquer manifestações idênticas de capacidade contributiva, previstas ou não em lei, os fins ou meios utilizados pelos particulares não podem importar:

Se a eficácia positiva da capacidade contributiva só se manifesta se o particular praticou um ato com o *fim exclusivo* de não pagar ou pagar menos imposto, a capacidade contributiva deixa de desempenhar uma função objetiva e igualitária, exclusivamente baseada na manifestação de riqueza, para funcionar como um *fator inigualitário e discriminatório* em função de um *critério psicológico*, de todo em estranho à premissa em que tese se assenta.²⁸⁹

O fundamento deixa de ser a capacidade contributiva e passa a ser o motivo, tributando apenas aqueles que desejaram elidir a tributação, transformando o tributo em sanção pela prática de ato ilícito com fundamento nos motivos individuais do particular. Ademais, explica o mestre português que não há qualquer restrição extrínseca ou intrínseca à garantia da legalidade e da tipicidade. A doutrina que defende, por exemplo, a possibilidade de aplicação da teoria do abuso do direito para fins de requalificação dos esquemas elisivos dos contribuintes, ancora-se na ideia que há limites imanescentes de natureza constitucional para o direito ou liberdade de auto-organização e contratação dos particulares, que não pode ser absoluto. Busca-se na capacidade contributiva e na igualdade essa limitação, como defendido por Marco Aurélio Greco. Todavia, Xavier afirma que esses princípios são comandos endereçados ao legislador e funcionam como garantias ao cidadão para sua proteção, e não como limites à sua liberdade.²⁹⁰

Descabe a possibilidade da capacidade contributiva, em pretensa eficácia positiva, poder fazer cessar a aplicação da tipicidade, expandindo-se para além do tipo, e alcançando qualquer manifestação de capacidade contributiva até onde for detectada, em caso de um exercício abusivo da liberdade de contratar. O princípio da capacidade

²⁸⁸ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 90-94.

²⁸⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 134.

²⁹⁰ Ibidem, p. 121-122.

contributiva é expressão da igualdade na criação da lei e não da igualdade perante a lei. É um comando constitucional que se dirige ao legislador para que se confira tratamento igualitário às idênticas manifestações de capacidade contributiva, por meio de lei. A igualdade é uma garantia do cidadão e não um direito do Estado, pelo que não pode ser invocada pra exigir tributação não prevista em lei.²⁹¹

Segundo Xavier, a igualdade e a capacidade contributiva encerram uma função negativa ou proibitiva e vedam ao Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, assim como uma tributação discriminatória e arbitrária entre contribuintes em situação equivalente. Estes princípios não teriam função positiva de ordenar o legislador à tributação de toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva. Não possuem ambos os princípios “vocação totalizante” da globalidade do universo de manifestações econômicas, pois existem limitações constitucionais a serem observadas que são a legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica. Há um catálogo de fatos econômicos tributáveis, haja vista a tipicidade discriminar as situações tipificadas e não tipificadas, correspondendo a uma enumeração taxativa.²⁹²

Caso a capacidade contributiva tivesse eficácia positiva, isto é, fosse fundamento autônomo, direto e imediato de tributação, independente da lei, para além da lei ou por sobre a lei, a tipicidade estaria rompida pela consequente formulação da norma em *termos de implicação extensiva*: o fato típico seria suficiente para fundar a tributação, mas deixar de ser *necessário*, pois que fatos extratípicos reveladores de equivalente capacidade contributiva poderiam ensejar a constituição da obrigação tributária.²⁹³

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são mediatizados pela legalidade. Não podem os órgãos de aplicação do Direito do Poder Executivo e do Poder Judiciário substituir-se ao legislador, para, sob o pretexto de concretizar esses princípios, possibilitarem o emprego da analogia para fins de tributação. O Estado não possui direitos subjetivos, mas competências atribuídas por lei, conforme determina a Constituição Federal. O exercício de um direito pelos particulares é lícito ou ilícito, se ofende ou não os limites da lei. Mas não pode ser visualizado como ilícito por colisão intencional e danosa com um pretenso direito subjetivo do Estado para ir além do que a lei define.²⁹⁴

²⁹¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 127.

²⁹² Ibidem, p. 129.

²⁹³ Ibidem, p. 131.

²⁹⁴ Ibidem, p. 132-133.

Quando o Sistema Constitucional Tributário, que é fortemente analítico e rígido, delimita competências tributárias, busca impedir conflitos mediante a estipulação de materialidades diversas aos entes políticos. Todo o esforço do legislador constitucional se perde quando o aplicador não observa os conceitos inseridos no texto constitucional e se guia pela verificação da anormalidade, atipicidade e intenção do contribuinte.²⁹⁵ As materialidades dos impostos devem exprimir uma parcela de capacidade contributiva que deve orientar a interpretação do aplicador. Nesse ponto, concordamos com Marco Aurélio Greco. Contudo, a capacidade contributiva, apesar de condição necessária, não é condição suficiente unicamente para desencadear a tributação, devendo ser respeitada a estrita legalidade e o princípio da especificação conceitual.

Em mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto defende que a capacidade contributiva não autoriza o aplicador a alcançar mais do que a lei prevê. A capacidade contributiva não tem mero efeito programático, mas, por outro lado, não significa que possui a eficácia positiva pretendida por Marco Aurélio Greco no sentido de que é possível ao aplicador ir além do limite legal para, em prol da concretização da capacidade contributiva, atingir o que a lei não estabeleceu expressamente. Não é princípio que se sobrepõe de forma isolada, e deve ser aplicado e interpretado em conjunto com os demais princípios que limitam e regem a tributação.²⁹⁶

Não se configura também a capacidade contributiva limite à liberdade de atuação do cidadão que esteja amparado na lei. O legislador, ao efetuar as discriminações na lei para atendimento da capacidade contributiva, limita a atuação do Poder Executivo como aplicador da lei. A eficácia do princípio se dá mediante a atuação do legislador, que pode ser contestada judicialmente. Para que se reconheça maior eficácia possível do princípio aludido, não se pode ir além das fronteiras que a lei estabeleceu. Desde o seu processo de elaboração, a lei já está iluminada por esse princípio, podendo abranger, a depender da atuação do legislador em conformidade com os ditames constitucionais, um campo maior ou menor de situações econômicas tributáveis. Por isso, sob o pretexto de concretizar a capacidade contributiva, não se pode desconsiderar normas de mesmo patamar hierárquico que também impõem limites

²⁹⁵ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 94-95.

²⁹⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 95-96.

contundentes à tributação. Ao Poder Executivo resta a aplicação dos fatores legalmente estabelecidos.²⁹⁷

Cesar A. Guimarães Pereira admite o vínculo existente entre o recolhimento de tributos e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, quais sejam, de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Essa relação permite conciliar o sentido garantístico da legalidade e da capacidade contributiva com suas feições solidarísticas. Nesse sentido, legalidade e capacidade contributiva deixam de ser apenas normas de *bloqueio* e passam a ser instrumentos vinculados às normas constitucionais de *programa*. Contudo, o autor assevera que é preciso também reconhecer o peso que assumem os princípios da legalidade e da segurança jurídica em nosso ordenamento pátrio.²⁹⁸

São importantes as ideias lançadas por Marco Aurélio Greco de que a legalidade e a capacidade contributiva não podem ser compreendidas apenas como normas de bloqueio, nos moldes dos valores protegidos pelo Estado de Direito Liberal. Mas isso não leva às mesmas conclusões do autor no que diz respeito à possibilidade de descon sideração dos esquemas elisivos com base em uma pretensa eficácia positiva da capacidade contributiva. Ainda que a ordem constitucional deva ser reinterpretada à luz dos arts 1º e 3º da Constituição da República, não se pode superar o princípio da legalidade e tributária.²⁹⁹ É importante o sopesamento dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que dessa conjugação resulte em violação a qualquer um desses princípios. O reconhecimento de que não houve concretização da capacidade contributiva pela norma legal ou em razão da omissão legislativa não pode autorizar a violação do princípio da legalidade.³⁰⁰

3.5 A INTERPRETAÇÃO NO DIREITO

²⁹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 96-98.

²⁹⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 170-172.

²⁹⁹ Para Cesar A. Guimarães Pereira, o reconhecimento da conduta abusiva do particular com a prática de elisão tributária envolve considerações de ordem moral e extrajurídica, incompatível com o regime jurídico tributário e com o princípio da legalidade. A possibilidade de aplicação do abuso do direito para fins de requalificação dos esquemas elisivos implica em uma consideração de ordem subjetiva por parte do aplicador, que não se coaduna com o modo de aplicação da lei tributária. *Ibidem*, p. 175.

³⁰⁰ *Ibidem*, p. 184.

O problema sobre os limites da prática de elisão e evasão tributária é, sem dúvidas, um problema de interpretação do Direito. Marco Aurélio Greco contextualiza bem essa problemática, elencando uma série de questões que envolvem o fenômeno da elisão tributária e o problema da interpretação e aplicação da norma tributária: a interpretação econômica do Direito Tributário; a possibilidade do argumento por analogia para tributação; a definição dos critérios que autorizam a requalificação dos atos e negócios jurídicos dos contribuintes em categoria mais onerosa pela Administração Tributária; os problemas relativos à certeza, segurança e estabilidade nas relações entre contribuinte e Fisco em caso de ausência de parâmetros objetivos formais nas decisões administrativas; quais critérios podem seguramente determinar se uma conduta é elisiva ou evasiva; quais são os valores a serem tutelados no momento da interpretação e aplicação da lei, se a liberdade e propriedade do contribuinte, ou a isonomia ou a solidariedade social; se há ou não elisão a partir dos aproveitamentos das lacunas do ordenamento pelos particulares; se é possível a configuração do abuso ou a possibilidade de graduação de condutas tendo como parâmetro o que é tido como normal e o que é excessivo; a própria vagueza e imprecisão dos termos utilizados pelo legislador ou a dificuldade para verificação da adequação entre o fato concretamente ocorrido e o conceito da hipótese normativa.³⁰¹ Questões essas que são trabalhadas e desenvolvidas ao longo desse estudo. O tópico visa trabalhar algumas ideias sobre a interpretação e não tem a pretensão de esgotar o tema, apenas fincar algumas premissas e tecer algumas considerações sobre a sua importância para a aplicação do Direito.

O Direito tem a linguagem como seu integrante constitutivo, que não só fala do seu objeto, mas participa de sua constituição. Não há manifestação no mundo jurídico sem a linguagem que lhe serve de instrumento. Não à toa que interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, atribuir significações aos objetos. A norma jurídica, como trabalhada no primeiro capítulo, diz respeito à significação construída a partir dos suportes físicos (os enunciados prescritivos contidos nos documentos legislativos). Em sentido estrito, a norma jurídica articula-se na forma lógica de juízo-hipotético condicional.³⁰²

Paulo de Barros Carvalho, acerca da interpretação dos símbolos positivados, tendo como premissa a unicidade do texto jurídico positivo, desenvolveu a teoria do

³⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 494-497.

³⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 181-182.

percurso gerador de sentido, no qual o intérprete que deseja conhecer o sistema jurídico positivo pode alcançar quatro subsistemas: o conjunto dos enunciados que são tomados no plano da expressão, ou seja, as formulações literais (S1); o conjunto de conteúdos de significações dos enunciados prescritivos (S2); o domínio articulado de significações normativas, ou seja, o das normas jurídicas obtidas por meio do grupamento das significações e articulações em juízos hipotéticos (S3); e os vínculos de coordenação e subordinação existente entre as normas jurídicas que compõem o sistema (S4).³⁰³

No primeiro subsistema, que é o plano de expressão ou o plano material da literalidade textual (S1), é onde estão colocadas as estruturas morfológicas e gramaticais pelas quais o intérprete inicia o processo interpretativo. O plano de conteúdo é por onde ingressa a subjetividade do agente na busca por compor as significações da mensagem dos enunciados prescritivos (S2), para depois ordená-las na estrutura formal das normas jurídicas (S3), obedecendo não somente ao vínculo de implicação em sua estrutura, como também aos vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as normas jurídicas que compõem todo o sistema (S4). Isso demonstra o trabalho complexo que é o de interpretar. Ainda que em certos casos essa tarefa parece facilitada quando há coincidência entre a mensagem prescritiva com a sequência das fórmulas gráficas usadas pelo legislador, no geral, não é assim que ocorre. Ademais, sendo o Direito um objeto da cultura e, portanto, carregado de valores, há o problema das estimativas e ideologias de quem o interpreta, ou as próprias dificuldades da metalinguagem em suas dimensões semântica, sintática e pragmática. Assim, conhecer o Direito é interpretá-lo, construir o conteúdo, o sentido e alcance da mensagem legislativa.³⁰⁴

Os textos de Direito Positivo (Constituição, leis, medidas provisórias, decretos, sentenças, atos administrativos, entre outros) estão no plano de expressão, sendo a base empírica do Direito posto. A norma jurídica é o vínculo implicacional construída pelo intérprete a partir do contato com os textos prescritivos, na qual, mediante as significações obtidas com a leitura dos enunciados prescritivos, constrói-se estruturalmente um juízo hipotético condicional. Portanto, dos enunciados contidos nos textos obtém-se um domínio de significações, que, em nível mais elaborado, podem ter seus conteúdos agrupados sintaticamente em juízos implicacionais, formando unidades

³⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 183.

³⁰⁴ Ibidem, p. 183-194.

normativas que consistem na *entidade mínima ou irreduzível de manifestação do deôntico*. Tomadas isoladamente, essas normas jurídicas possuem sentido. Contudo, elas não podem ser consideradas isoladamente, pois seu conteúdo está ligado aos próprios vínculos de coordenação e subordinação das regras que compõem o sistema.³⁰⁵

Como afirma Charles William Mcnaughton, há um diálogo entre obra e intérprete, uma tradução do passado no presente, que é crucial para o processo de compreensão do texto. A interpretação consiste em uma conversação viva do intérprete com o texto, em um processo de semiose no qual os signos são traduzidos e a linguagem das mensagens legislativas vai sendo *traduzida* em linguagem normativa. A atividade do intérprete é uma atividade construtiva e, por essa razão, a própria noção de incidência normativa inafastável e automática não se justifica, pois a norma não incide sobre o fato, ela é fruto do trabalho do aplicador. O ato de interpretar o texto é um ato de tradução que definirá o sentido do texto, isto é, a norma jurídica, da mesma forma que, o fato jurídico é o resultado do ato de interpretação das provas.³⁰⁶

Ademais, como adverte Paulo Ayres Barreto, ao construir a norma jurídica, o intérprete verifica que a unidade normativa precisa guardar compatibilidade com uma regra constitucional, ou de superior hierarquia, que retoma e serve de fundamento de validade e limite para os patamares normativos inferiores. Não há como se desconsiderar o caráter sistêmico das estruturas normativas, que desempenha um papel crucial no processo de interpretação do Direito. O percurso gerador de sentido permite a identificação dos conteúdos normativos, considerados não de forma isolada, mas em caráter sistêmico.³⁰⁷

Helena Taveira Tôres afirma que interpretar tem por finalidade “expressar um sentido recorrendo a signos diferentes dos usados para formulá-los originalmente”, que

³⁰⁵ Como afirma o autor, quase sempre não coincidem as normas jurídicas com os sentidos imediatos dos enunciados que o legislador edita em lei. A leitura de um único dispositivo, por vezes, não é suficiente para se compreender e construir a norma jurídica, devendo ser consultados outros preceitos legislativos, ou fazer incursões por outros domínios do Direito Positivo. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 185-186.

³⁰⁶ Para o jurista, tendo em vista a diferenciação entre texto e norma já exposta nesse trabalho, o problema da interpretação do Direito em relação às lacunas muda de lugar, não estando propriamente nos textos de lei (plano de expressão). O sentido surge com a norma jurídica, contudo, aí já se trata de lacuna superada, pois há norma jurídica. Desse modo, o problema da lacuna semântica é possível no plano das significações em que o intérprete não possui enunciado no sistema hábil a construção da norma jurídica para a solução de um caso qualquer. MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 19-20.

³⁰⁷ O autor ressalta que é no plano em que se verificam os vínculos de subordinação e coordenação das unidades normativas que reside grandes dificuldades para os que buscam conhecer o ordenamento jurídico: conteúdos prescritivos em diversos níveis hierárquicos; conflito entre princípios e regras; necessidade de ponderação de valores em razão das tensões normativas, entre outros. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 28.

depende do conhecimento do conjunto dos signos articulados e das próprias relações existentes entre esses signos. Em outras palavras, compreende ao reconhecimento do léxico e das relações sintáticas, assim como a compreensão semântica para a identificação do conteúdo da norma e a colocação pragmática desses significados em relação ao uso pelos utentes da linguagem. O sentido da norma depende do contexto no qual está inserido, e nesse sentido, a função pragmática reduz a vagueza e a ambiguidade. Assim, o intérprete busca compor as significações que os enunciados prescritivos do texto denotam no seu contexto.³⁰⁸

O sujeito não descobre o sentido oculto no texto, constrói em função de sua ideologia, nos limites do seu mundo, no universo de linguagem. Inicia-se o processo de interpretação no texto e se conduz por ele até o intercâmbio com outros discursos normativos do sistema. Não há texto sem contexto. O texto está inserido em um processo histórico marcado por formações ideológicas. Assim, o contexto se dá mediante a relação existente entre o texto com os enunciados a ele relacionados. O sentido do texto apenas pode ser obtido não apenas com o significado das unidades que o compõe, mas com as relações existentes com outros textos. A relação existente entre os textos é a intertextualidade.³⁰⁹

A intertextualidade no Direito se apresenta em dois níveis: o estritamente jurídico (intertextualidade interna ou intrajurídica) que ocorre entre os vários ramos do ordenamento; e o jurídico em sentido amplo (intertextualidade externa ou extrajurídica), que abrange domínios que tem o Direito como objeto de estudo, mas o consideram sob o ângulo externo (Sociologia do Direito, História do Direito, a Antropologia do Direito).³¹⁰ A intertextualidade externa é relevante, querendo ou não, pois acaba moldando as valorações do intérprete. Na intertextualidade interna, as unidades normativas mantêm relação entre si, na qual se justifica as construções significativas do processo de interpretação. O contexto histórico e social é relevante para a criação das regras jurídicas, influem na construção das significações jurídicas, pois o Direito é um objeto cultural imersos em valores. Todavia, não é esse contexto social e histórico que

³⁰⁸ A significação da conduta na forma de juízo hipotético condicional, que se constrói a partir das normas gerais e abstratas, é a norma individual concreta que é resultado do processo de interpretação e aplicação do Direito. TÓRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 132-135.

³⁰⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 179.

³¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 194.

serve de base para a construção das significações. A análise deve se dá no contexto interno do Direito Positivo.³¹¹

Paulo Ayres Barreto reconhece que deve haver algum espaço para investigações interdisciplinares, até para uma melhor compreensão e valoração dos fatos jurídicos. O sistema jurídico é operativamente fechado, no sentido de que apenas as informações criadas pelo próprio Direito são relevantes para o Direito, e cognoscitivamente aberto. Contudo, a compreensão e valoração dos fatos jurídicos apenas podem ser realizadas após os recortes metodológicos que são necessários, em um processo redutor de complexidades, para que se possa empreender uma devida compreensão do fato cultural como um fato juridicamente relevante, sob as diretrizes e os influxos do sistema normativo.³¹²

Priscila de Souza e Fernando Favacho advertem que cabe ao Direito estabelecer os próprios limites a essa intertextualidade, mediante a edição de normas de estrutura que determinam como a intertextualidade pode e deve atuar. As normas de competência tributária expressam bem a intertextualidade em matéria tributária. Cada ramo jurídico faz parte de um mesmo todo, no qual alguns conceitos podem ser utilizados em vários outros ramos. Contudo, no Direito, o termo deve ser compreendido nos limites do próprio sistema jurídico, respeitado os próprios vínculos de subordinação e coordenação. O trabalho do intérprete é construtivo, porém, comporta limites que o próprio ordenamento impõe. É o que precisamente afirma e reforça o art. 110 do CTN, trabalhado no primeiro capítulo deste trabalho.³¹³

O Código Tributário Nacional versa um capítulo sobre “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, que, segundo Ricardo Lobo Torres, trouxe mais dúvidas e insuficiências que solução para os problemas. Para Torres, o melhor teria sido omitir as regras sobre interpretação, pois não se pode traduzir em linguagem normativa o relacionamento entre a interpretação e aplicação do Direito Tributário, pois há um vínculo de co-implicação entre esses dois momentos. Interpreta-se para aplicar, perfazendo, assim, a aplicação do Direito. Não se trata apenas de um momento posterior

³¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 179-180.

³¹² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 32.

³¹³ FAVACHO, Fernando Gomes; SOUZA, Priscila. Intertextualidade entre subsistemas jurídicos: a 'novilíngua' no direito tributário brasileiro. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade - Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1033-1071.

de concretização do interpretado, mas a compreensão da totalidade. Por outro lado, não se aplica o Direito sem interpretá-lo, salvo em casos excepcionais.³¹⁴

Ademais, Ricardo Lobo Torres critica a tentativa de separação da interpretação da integração do Direito. A diferença entre interpretação e integração reside que naquela o intérprete visa estabelecer as premissas para o processo de aplicação, se valendo de toda a argumentação possível dentro do texto normativo. Na segunda, o aplicador se vale dos argumentos analógicos ou *a contrario*, operando fora da possibilidade expressiva do texto normativo. Todavia, como pontua o jurista, há uma zona fronteira de pouca nitidez entre interpretação e integração. Os próprios problemas, trabalhados no primeiro capítulo, a respeito da existência ou não de lacunas ou de um espaço juridicamente vazio, da possibilidade ou não do emprego da analogia e do argumento *a contrario*, são problemas de interpretação. Assim, o CTN teria apenas mais imprecisão do que clareza ao tentar fazer essa diferenciação entre interpretação e integração.³¹⁵

O art. 107 do CTN dispõe que a legislação tributária será interpretada conforme as disposições nelas constantes, sem deixar de considerar as normas de superior hierarquia que balizam todo o processo interpretativo. A atividade de interpretação, nesse ramo didaticamente autônomo do Direito, deve seguir o rigor, as diretrizes e os limites do legislador tributário. Sobre o dispositivo, Ricardo Lobo Torres afirma que é vazio e insuficiente, pois não esgota a disciplina da interpretação e nem a atividade hermenêutica. E em caso de entender que o dispositivo tem papel propedêutico, tornando aplicáveis os dispositivos que se seguem sobre interpretação e integração no Direito Tributário, acaba sendo redundante.³¹⁶ Adverte, ainda, que a interpretação do Direito Tributário não possui qualquer especificidade em relação a outros ramos do Direito, sendo igual a qualquer outro, embora possua particularidades por decorrência de suas normas. Mas não há qualquer especificidade de métodos de interpretação que se aplica de modo específico ao ramo do Direito Tributário, devendo ser feita à luz da interpretação jurídica em geral, respeitados os próprios limites impostos pelo ordenamento.³¹⁷

Tomado o Direito como um corpo de linguagem prescritiva dirigida à conduta social nas relações intersubjetivas, os métodos de interpretação devem levar em

³¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 26-30.

³¹⁵ Ibidem, p. 31-35.

³¹⁶ Ibidem, p. 47.

³¹⁷ Ibidem, p. 48-49.

consideração os planos fundamentais dos sistemas de linguagem: o sintático, o semântico e o pragmático. Se o plano sintático é formado pelas relações existentes que os símbolos mantêm entre si, a denominada interpretação literal e o método lógico são um bom passo para operar nesse campo. Várias questões como a validade das normas jurídicas, constitucionalidade das regras do sistema, ou sobre a posição que a unidade normativa ocupa no ordenamento, possuem um lado sintático. No plano semântico, há questões relativas às denotações e conotações dos termos jurídicos empregados pelo legislador, onde aparecem os problemas da ambiguidade e vagueza da linguagem. No âmbito pragmático, verificam-se os problemas sobre eficácia, vigência e aplicação das normas. A própria interpretação possui forte caráter pragmático, haja vista que quem aplica o Direito pertence a um determinado contexto social juridicamente disciplinado e emprega os signos jurídicos conforme os valores aspirados socialmente. No plano semântico e pragmático, ganham força os métodos teleológico e histórico.³¹⁸

Como pontua Paulo de Barros de Carvalho, as normas jurídicas apenas podem ser compreendidas com base em todo ordenamento, sendo o ato de interpretar uma função da própria estrutura sistêmica do Direito. Portanto, a interpretação sistemática é o método por excelência, pois supõe todos os outros, assim como envolve os três planos da linguagem, sendo exaustivo da linguagem do Direito.³¹⁹

Todavia, como adverte Marco Aurélio Greco, em última análise, “interpretar é dar certo sentido a algo”, em que o intérprete identifica certas características em um determinado objeto, e nele ver certo significado.³²⁰ Como exposto, interpretação não é descrição objetiva de um certo objeto que conduz necessariamente a um significado ou a um resultado. Os fatos não são inequívocos, nem no que diz respeito à sua ocorrência, nem quanto ao seu significado, pois envolvem valorações que extrapolam os dados empíricos. Por outro lado, as normas consagram valores, e o intérprete também é portador de valores. Tudo isso acaba interferindo no processo de interpretação e aplicação do Direito, o que demonstra o quanto é espinhosa e complexa a tarefa de interpretar.

3.6 A DENOMINADA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

³¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 200.

³¹⁹ Ibidem, p. 201.

³²⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 566.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a interpretação do Direito Tributário se dá mediante as posições consolidadas no campo da teoria geral da interpretação: a *jurisprudência dos conceitos* estabeleceu no âmbito fiscal a interpretação formalista e conceptualista;³²¹ a *jurisprudência dos interesses* projetou a denominada interpretação econômica do fato gerador; e a *jurisprudência dos valores* buscou promover uma interpretação jurídica conectada a princípios éticos e jurídicos, tais como a liberdade, segurança e justiça.³²² Assim, a jurisprudência dos interesses teria projetado para o campo fiscal a consideração econômica do fato gerador, despreocupada com os conceitos e categorias jurídicas, tendo como principais teses: a autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Privado; a possibilidade de emprego da analogia; a prevalência da capacidade contributiva a partir da consideração dos fatos sociais; a atividade criativa do juiz; e a intervenção sobre a propriedade e regulação da vontade.³²³

Heleno Taveira Tôrres adverte que a teoria da interpretação econômica do Direito Tributário surgiu em virtude de uma composição de fatores teóricos e históricos de crise econômica, especialmente na Alemanha com a Primeira Guerra Mundial, que diante da necessidade de respeito da capacidade contributiva e do financiamento do Estado, buscou evitar todo e qualquer tipo de conduta evasiva. Assim, criou-se o ambiente ideal para instituição de medida que permitisse a superação do conceptualismo, muito forte no âmbito do Direito Tributário, possibilitando a desconsideração das formas negociais adotadas pelos particulares em favor da

³²¹ Segundo Ricardo Lobo Torres, a interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos parte da premissa de que os conceitos e categorias jurídicas expressam a realidade social subjacente à norma jurídica. Os conceitos e institutos são compreendidos conforme o lugar que ocupam no sistema, por isso, às vezes, conhecida como interpretação lógico-sistemática. Historicamente, corresponde ao apogeu do Estado Liberal. No campo fiscal, a jurisprudência dos conceitos defende: a prevalência do Direito Civil sobre o Direito Tributário; a legalidade estrita; a ajuridicidade da capacidade contributiva; a autonomia da vontade; e o caráter absoluto da propriedade. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”, a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 236.

³²² Conforme o autor, a jurisprudência dos valores reformula as posições básicas da interpretação, em uma reaproximação entre a Ética e o Direito. Algumas repercussões no âmbito do Direito Tributário elencadas pelo autor: a prevalência dos princípios da soberania, cidadania, dignidade humana, entre outros; a ponderação entre capacidade contributiva, vinculada à ideia de justiça, e o princípio da legalidade, vinculada à segurança jurídica; a harmonia entre Direito e Economia; a simbiose da interpretação finalística e sistemática; a transparência fiscal entre contribuintes e Fazenda Pública. Ibidem, p. 238-239.

³²³ Ibidem, p. 235-237.

substância econômica, em caso de distorção entre a forma e o conteúdo dos atos e negócios jurídicos.³²⁴

O Código Tributário alemão, promulgado em 1919, instituiu e impôs a denominada interpretação econômica do Direito Tributário para os intérpretes e juízes. *Enno Becker* foi o elaborador do anteprojeto do referido diploma, tendo sido o primeiro e o maior responsável pela criação, divulgação e prestígio dessa teoria hermenêutica. Na condição de presidente de 4º Secção da Corte Suprema Financeira, realizou farta aplicação da teoria da interpretação econômica, e a defendeu em diversos estudos doutrinários. Com a positivação da interpretação econômica pelo Código Tributário alemão de 1919, a jurisprudência gozou de ampla liberdade na aplicação da lei tributária aos casos concretos, haja vista que, a teoria atribuía ao juiz uma função antecipatória em relação à atividade do legislador. O RAO, em seu §§4º (§9º), estabelecia o seguinte: “Na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias”. Por seu turno, o §§5º (§10º) estabelecia que: “A obrigação do imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil”.³²⁵

Alfredo Augusto Becker anota que a consagração da teoria da interpretação econômica veio com a Lei de Adaptação Tributária alemã em 1934, durante o governo nazista, na qual dispunha o §1º que as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com as concepções gerais do nacional-socialismo, devendo ser levando em consideração a opinião geral, a finalidade e o significado econômico das leis fiscais e a evolução das circunstâncias. Ademais, o §6º estabelecia que a obrigação tributária não podia ser evitada e nem reduzida por abuso das formas, nem por interpretação abusiva das possibilidades formais do Direito Privado. Desse modo, em caso de abuso, os impostos deviam ser cobrados conforme interpretação legal adequada aos efeitos, situação e fatos econômicos.³²⁶ A nova legislação prestou-se a inúmeras arbitrariedades e ataques à propriedade, em uma espécie de confisco autorizado pela legislação, sob o pretexto de estar concretizando os princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária.³²⁷

³²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 207.

³²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed São Paulo: Lejus, 1999. p. 131-133.

³²⁶ *Ibidem*, p. 135.

³²⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *op. cit.*, p. 209.

Em 1954, o Código Tributário alemão passou por uma revisão, de modo que retornou ao modelo original da interpretação econômica concebido por Enno Becker, embora o modelo de 1934 tenha inspirado outros sistemas normativos, como a doutrina italiana à época do fascismo, e o Código espanhol de 1963.³²⁸ Em 1977, nova alteração legislativa foi promovida, na qual se eliminou a regra que estabelecia a interpretação segundo a realidade econômica, o que não impediu a jurisprudência alemã, como anota Cesar A. Guimarães Pereira, a continuar a adotar essa orientação. Ademais, o novo Código Tributário alemão de 1977, em seu §42º, manteve a regra da Lei de Adaptação Tributária de 1934, com redação quase idêntica, versando sobre o abuso das formas pelos contribuintes com a finalidade de fraudar a lei tributária, no qual haveria o surgimento da obrigação tributária para esse fato econômico como se houvesse sido utilizado a forma jurídica adequada.³²⁹ Essa nova alteração acabou afastando as exigências da interpretação econômica no Direito Tributário alemão, em que pese ainda ter sido aplicada com um outro enfoque, mais próximo de uma interpretação teleológica.³³⁰

Albert Hensel, em estudo produzido sobre o tema, compreende que a elisão tributária reside na obtenção indireta do mesmo resultado econômico, sem a utilização da forma jurídica prevista em lei. Desse modo, a elisão é combatida mediante a extensão do regime jurídico do fato jurídico tributário a outros fatos mediante cláusulas gerais introduzidas no ordenamento. Assim, elenca alguns pressupostos para aplicação da interpretação econômica, sistematizada na legislação alemã pelo Código Tributário alemão de 1919 e a Lei de Adaptação Tributária de 1934: a adoção de forma jurídica anormal ou que não corresponde ao resultado econômico desejado, cuja forma jurídica típica consiste em hipótese normativa; obtenção, pela via elisiva, de resultado econômico idêntico ao que obteria em caso de utilização da forma jurídica prevista em lei; irrelevância das desvantagens jurídicas da forma elisiva em relação à forma jurídica prevista em lei; intenção de evitar o imposto. Neste último requisito, se a via anormal se

³²⁸ BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 64.

³²⁹ Cesar A. Guimarães Pereira, com base nas lições de *Heirich Wilhem Kruse e Pasquele Pistone*, aduz que o §42 do Código Tributário alemão de 1977, que dispõe sobre o abuso das formas, estabelece uma ficção jurídica ao presumir a ocorrência do fato jurídico tributário. Não seria regra de integração analógica, mas de ficção jurídica de ocorrência do fato jurídico tributário. PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 97-98.

³³⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 210.

mostrar mais benéfica por razões econômicas e extratributárias não há abuso das formas, salvo os casos de simulação. Havendo esses quatro requisitos, a norma tributária deverá ser aplicada ao fato elisivo, como se este fosse o fato jurídico tributário.³³¹

Dino Jarach afirma que o *fato imponible* é antes de tudo um fato e não um negócio jurídico. A manifestação das partes é relevante para elaboração do negócio jurídico, mas não consiste em causa do tributo. Há uma dicotomia na manifestação da vontade: de um lado, há a *intentio facti* que é o componente que objetiva a criação de efeitos empíricos e as relações econômicas; de outro lado, há a *intentio juris* que é o componente que reveste e confere forma a essa relação econômica por uma figura predeterminada pelo Direito. Defende que só interessaria ao Direito Tributário a *intentio facti*. Sob a ótica do fato econômico, *Dino Jarach* sugere algumas regras a serem observadas no processo de interpretação da norma tributária: i) nos negócios jurídicos é possível fazer a distinção entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, interessando nos fatos geradores apenas a *intentio facti*; ii) cabe ao intérprete perquirir a *intentio facti*, isto é, a relação econômica efetivamente realizada pelas partes e desconsiderar a *intentio juris*, ou seja, as formas utilizadas pelos agentes; iii) a interpretação econômica, independentemente das formas utilizadas serem ou não adequadas, da existência ou não da finalidade do particular de evadir impostos, ou de ser a interpretação favorável ou não para a Administração Tributária, deve ser empregada pelo aplicador da norma tributária, pois trata-se de interpretação que visa respeitar e concretizar a capacidade contributiva e a isonomia, sem violar a legalidade; iv) ainda que os atos ou negócios jurídicos sejam simulatórios ou abusivos, não é necessária sua anulação no âmbito do Direito Privado, haja vista que não são oponíveis no âmbito do Direito Tributário, pois o que interessa é a realidade econômica e não a forma jurídica adotada; v) a interpretação econômica é instrumento para se combater as vantagens fiscais produzidas pelas práticas elisivas.³³²

Diva Prestes Marcondes Malerbi aponta que a interpretação segundo a realidade econômica se funda nas noções de capacidade contributiva e isonomia

³³¹ HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1956. p. 143. apud HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 71; PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 99.

³³² JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2. ed. Revista dos Tribunais, 2004. p. 147-152, 160 et seq; HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 72-74.

tributária. Assim, sustenta-se que havendo identidade entre o resultado econômico visado pelo particular com o ato ou negócio jurídico realizado e o previsto de forma hipotética e abstrata pela norma jurídica tributária, o aplicador do Direito poderia realizar a consideração da realidade econômica subjacente, ainda que o ato ou o negócio ocorrido seja diferente daquele previsto no suposto da norma jurídica tributária. Verificando-se concretamente a equivalência econômica dos efeitos obtidos com os negócios em que se expressa o comportamento elisivo e o previsto pela norma tributária, não cabe a invocação do princípio da estrita legalidade em benefício do particular, pois isso se mostra contrário à capacidade contributiva e à igualdade tributária. Contudo, por outro lado, sustenta que ao se admitir a consideração econômica da lei tributária, admite-se que o aplicador usurpe as funções do legislador, mediante interpretação extensiva ou analógica para o fim de exigir tributo sem expressa previsão legal, o que amesquinha o princípio da estrita legalidade.³³³

Um dos principais expositores e defensores da teoria da interpretação econômica em nosso ordenamento foi Amílcar de Araújo Falcão, motivo pelo qual se faz necessário trazer algumas de suas lições. Para o autor, a interpretação da lei tributária admite a possibilidade de considerações de ordem econômica para o escopo de se alcançar as determinações da lei. Na análise do fato imponible, deve-se levar em consideração a relação econômica que por ele é traduzida, ainda que revestida por uma forma jurídica anormal. Não à toa, que um dos pontos mais delicados quanto à interpretação da lei tributária reside precisamente na remissão que esta faz aos conceitos e institutos do Direito Privado, assim como de outros ramos jurídicos, para delimitação das hipóteses normativas. Segundo a corrente de inspiração na teoria germânica, a interpretação da lei tributária deve levar em consideração a consistência econômica do fato gerador, as normalidades dos meios adotados para o atingimento de certos fins e a finalidade que o tributo instituído vai desempenhar.³³⁴

Nessa linha, aduz o autor que, o intérprete não possui uma função corretora da lei, e nem se trata de um método de interpretação que seja peculiar ao Direito Tributário, mas apenas uma técnica acerca do modo de se considerar os fatos e situações que são relevantes para a tributação, pela qual o intérprete busca perquirir seus conteúdos e essências. O fato hábil, pela sua configuração, a dar ensejo ao nascimento

³³³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 35-37.

³³⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 67, 71-73.

da obrigação tributária, deve ser tomado em sua consistência econômica. O que interessa é a relação econômica e não a fórmula léxica utilizada pelo legislador para traduzir a operação ou o próprio ato ou negócio jurídico que a ela deu lugar.³³⁵ Nesse sentido, “o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa”.³³⁶

O “fato gerador” é um fato econômico que o Direito empresta relevância jurídica. É índice para aferição da capacidade contributiva dos particulares. Mas não é apenas fato econômico, é fato econômico qualificado juridicamente. Para o Direito Tributário, interessa a relação econômica subjacente ao fato definido como “fato gerador” da obrigação tributária. Nessa linha, o fato gerador é fato jurídico e não ato jurídico ou negócio jurídico. Conceitua-se, portanto, o fato gerador de modo objetivo conforme o critério legal estipulado, de modo que, o elemento volitivo é mero pressuposto, mas não elemento criador ou integrante. Em outras palavras, aquilo que para o Direito Privado é ato jurídico resultante da vontade do indivíduo, para o Direito Tributário é fato jurídico.³³⁷

Nesse sentido, o autor pontua a diferenciação entre a *intentio facti* e a *intentio juris*. No âmbito das relações econômicas, cada intenção empírica corresponde a uma intenção jurídica típica, ou seja, a uma intenção que se exterioriza por meio de forma jurídica determinada.³³⁸ Para as relações civis ou comerciais, o que é relevante é a *intentio juris*, ao passo que, para o Direito Tributário, o que interessa é a *intentio facti*. Geralmente, tanto a *intentio juris* quanto a *intentio facti* coincidem. Quando isso ocorre, o conceito ou o instituto de Direito Privado é recebido mais ou menos integralmente pelo Direito Tributário.³³⁹ Para melhor expor seu pensamento, o autor dá o seguinte exemplo:

Quando se alude, como fato gerador, à venda, a referência é meramente léxica, ou melhor, ele tem em vista uma fórmula elíptica, através da qual se está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda. Verificada esta última, pouca importância tem a forma exterior com que o contribuinte a revista.³⁴⁰

³³⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 74-76.

³³⁶ *Ibidem*, p. 76.

³³⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 29-31.

³³⁸ *Ibidem*, p. 33.

³³⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *op. cit.*, 1994. p. 78.

³⁴⁰ *Ibidem*, p. 79.

Ocorre que, em diversas situações, para uma determinada *intentio facti*, o contribuinte adota forma jurídica completamente anormal ou atípica, ainda que não vedada pelo Direito Privado, com o fim de não pagar tributo, reduzir ou diferir seu pagamento. Nesses casos, há uma manipulação da *intentio iuris* pelo contribuinte com finalidade de reduzir o ônus fiscal suportado. Assim, ocorrendo falta de equivalência entre a forma jurídica adotada pelo particular e a realidade econômica subjacente, cabe ao intérprete conferir plena atuação ao comando legal, isto é, levar em conta a essência da relação econômica e fazer incidir o tributo que lhe diz respeito.³⁴¹

O manifesto propósito de adoção de fórmula anormal para revestir a intenção empírica, de conteúdo econômico, consiste em fraude à lei. A propósito, Amílcar de Araújo de Falcão foi o primeiro autor a considerar a prática elisiva a partir de formas inadequadas como fraude à lei. Nessa linha, os particulares desprezam a forma jurídica típica e se valem de uma estrutura negocial, ainda que lícita, com o escopo de obter um resultado que possui a mesma consistência econômica do fato gerador, com claras intenções de evitar a tributação. Há aí uma distorção na forma jurídica em face da relação econômica que por ela se exterioriza, em que o particular obtém uma vantagem fiscal não lícita, e, que, segundo o autor, deve ser coibida pela interpretação econômica.³⁴²

Nesses casos, pela via da interpretação, o aplicador estaria adequando a realidade econômica em cada caso concreto ao comando legal. Compreende que não há reelaboração da norma legal, ou atividade criativa do aplicador e nem interpretação analógica. A interpretação apenas considera o fato gerador em seu substrato econômico, dando-lhe a integral significação contida na lei. Por outro lado, não consiste em admitir a possibilidade de aplicação de princípios econômicos ou financeiros para reger as hipóteses não contempladas em lei. O que se busca com esse método interpretativo é não reconhecer a imaginação fértil do contribuinte que deseja decidir quando e como irá pagar tributo. Os comandos contidos na lei devem incidir em sua inteireza, independente das manobras dos contribuintes.³⁴³

³⁴¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 33; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 78.

³⁴² Para Amílcar de Araújo de Falcão a evasão tributária é caso particular de fraude à lei. Nem toda vantagem fiscal consiste propriamente em evasão, apenas aquelas em que há distorção e anormalidade ou atipicidade na utilização das formas jurídicas em face da relação econômica que se exterioriza. Quando o contribuinte não manipula a *intentio iuris* é que há a economia fiscal legítima. FALCÃO, op. cit., 1997. p. 33-34.

³⁴³ FALCÃO, op. cit., 1994. p. 81.

Em resumo do que vem sendo dito, temos que, para admitir-se o emprego do chamado método da interpretação econômica, é preciso que se esteja em presença de uma evasão tributária em sentido estrito (*Steuerumgehung*), ou seja, da adoção de uma forma jurídica anormal, atípica, e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar. Não basta, pois, qualquer vantagem fiscal, cuja concretização é possível e lícita, no caso de economia fiscal (*Steuereinsparung*); é indispensável a atipicidade ou anormalidade da forma cuja utilização só se explique pela intenção de evadir o tributo.³⁴⁴

Portanto, Falcão admite o uso da interpretação econômica para corrigir situações anormais criadas artificialmente pelos contribuintes, mas que não permite que o intérprete altere os conceitos adotados pelo legislador com base em considerações subjetivas e políticas orientadas pela ideia de estar concretizando a justiça fiscal ou a isonomia, pois isso acarretaria uma *interpretatio abrogans*.³⁴⁵

Hermes Marcelo Huck assevera que a interpretação econômica desconsidera as formas jurídicas empregadas pelas partes e concentra-se na realidade econômica a ela subjacente. Diante do fato econômico tributável a forma jurídica estruturada pelas partes pela qual a relação econômica se traduz é irrelevante. Independentemente da forma jurídica exterior deve haver a tributação, tendo em vista o objetivo visado pelas partes e o efetivo resultado por elas alcançado. Por mais que a lei tributária utilize conceitos de Direito Privado para a delimitação dos fatos econômicos passíveis de incidência, esses conceitos não devem ser compreendidos com a rigidez e o formalismo que possuem no âmbito do Direito Privado. Os conceitos, quando utilizados pelo Direito Tributário, sofrem uma transformação. Os atos e negócios jurídicos são visualizados como dados de fato. Assim, cabe ao intérprete descortinar a finalidade e a natureza econômica da operação.³⁴⁶ A interpretação econômica da norma tributária tem foco especial na atenção da capacidade contributiva, sendo a ponte entre o fato e a vontade da lei, no qual o intérprete deve se ater ao significado econômico dos fatos relevantes juridicamente para a tributação. À luz da consideração econômica da norma tributária, a prática elisiva é taxada como um ilícito.³⁴⁷

Em mesmo sentido, Aurélio Pitanga Seixas Filho sintetiza que, para a consideração econômica, a lei tributária deve ser interpretada funcionalmente com base

³⁴⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 35.

³⁴⁵ Ibidem, p. 35-36.

³⁴⁶ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 71-72.

³⁴⁷ Ibidem, p. 75-76.

na consistência econômica do fato jurídico tributário e sua compatibilidade com as formas jurídicas empregadas, haja vista que seu conteúdo econômico faz parte do conteúdo normativo. Como adverte o autor, ainda que fatos idênticos ou semelhantes devam receber tratamento igual, o problema interpretativo reside na liberdade que a pessoa tem para revestir o negócio jurídico com a forma que melhor lhe aprouver. Assim, a desconsideração da forma jurídica escolhida tem fundamento quando esta não for funcionalmente apropriada ao fato econômico praticado, camuflando ou revestindo uma operação econômica passível de tributação.³⁴⁸

Por fim, encerrando as noções gerais a respeito da teoria da interpretação econômica do Direito Tributário, Marco Aurélio Greco, que afirma não ser um defensor da interpretação econômica, entendida por ele como a busca pela substância econômica ou pela identidade dos efeitos econômicos realizados pelo contribuinte para fins de incidência normativa, compreende, por outro lado, ser pertinente e importante a consideração dos aspectos econômicos em conjunto com os aspectos jurídicos formais. O autor, sem ter a pretensão de fugir da legalidade, cogita do sentido e do alcance dos termos utilizados ou dos conceitos contemplados em lei. Em outras palavras, que o intérprete, no momento de interpretação e aplicação, deve buscar a plena eficácia da lei tributária, atingindo toda manifestação de capacidade contributiva que a lei indica que deva ser alcançada.³⁴⁹

3.6.1 Críticas à interpretação econômica do Direito Tributário

Não são poucas as objeções e críticas a serem tecidas à interpretação econômica do Direito Tributário, assim com não são poucas as vozes que se levantaram contra a possibilidade de sua aplicação em nosso sistema jurídico. Historicamente, como adverte Ricardo Lobo Torres, a interpretação econômica se esgotou por sua posição radical, que acabou por servir aos interesses e às pretensões arrecadatórias do Fisco, cedendo lugar a uma interpretação que vise conciliar a segurança jurídica e a capacidade contributiva.³⁵⁰

³⁴⁸ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. A interpretação econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17-19.

³⁴⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 354, 490-491.

³⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira

Helena Taveira Tôres explica que a interpretação econômica foi instituída como técnica de combate ao que o autor denomina de *elusão tributária*, sob o propósito de realizar justiça fiscal a partir da observância da capacidade contributiva e isonomia, mas que acabou por legitimar os maiores desmandos em matéria tributária contra a liberdade e propriedade dos contribuintes.³⁵¹ Não configurou em simples pretensão teleológica de aplicação das normas tributárias, mas serviu “como um mecanismo de intervenção estatal na interpretação das leis tributárias, num dirigismo hermenêutico segundo os interesses arrecadatórios do Estado”.³⁵² Em campo cioso de segurança jurídica e certeza, como o do Direito Tributário, a técnica enfraqueceu e flexibilizou a legalidade material em direção dos interesses arrecadatórios do Estado, sem contar os prejuízos aos princípios e categorias do Direito privado, bem como atribuiu posição privilegiada ao intérprete, autorizando a aplicação do Direito conforme seus interesses.³⁵³

Como aponta Misabel Abreu de Machado Derzi, serviu a interpretação segundo o critério econômico apenas para o desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica. Explica a jurista que quando a nossa Constituição Federal utiliza um conceito, instituto ou forma de Direito Privado, o termo usado denota um certo objeto, conforme a conotação existente no ramo jurídico em particular para delimitar a competência impositiva. Permitir ao intérprete a alteração do sentido e alcance desses institutos é autorizar, sem respaldo constitucional, nova discriminação de competência, que não toma em consideração a conotação do objeto referido no termo com base no campo jurídico privado de onde foi extraído. Os dispositivos que estabelecem as competências tributárias limitam a discricionariedade do legislador ordinário, pois os conceitos, institutos ou formas usados na Constituição possuem conotações dotadas no Direito Privado, ficando o legislador ordinário proibido de expandir por atribuição de novos sentidos ou predicções os objetos delimitados na Constituição. Desde que observadas as restrições do art. 110 do CTN, é que poderá a lei alterar os efeitos

Rocha (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 237-238, 244.

³⁵¹ TÔRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 210.

³⁵² Ibidem, p. 211.

³⁵³ O autor adverte que, tendo sido superada a interpretação econômica, conforme o seu modelo original, de acordo com circunstâncias históricas e teóricas no Direito alemão, sua alusão na atualidade diz respeito aos métodos que visam concretizar uma interpretação teleológica ou analógica no âmbito do Direito Tributário, na busca pela apuração dos fatos jurídicos tributários, ou, ainda, o emprego de presunções e ficções jurídicas. Ibidem, p. 211-212.

próprios dos conceitos, institutos e formas de Direito Privado, segundo o art. 109 do mesmo diploma normativo.³⁵⁴

Ademais, o princípio da especificação conceitual (conhecido e utilizado impropriamente como princípio da tipicidade), que consiste no princípio da legalidade, materialmente considerado, impõe que a lei para regular o tributo de forma válida, deve delimitar as *notas e qualificações* mínimas, indelegáveis e determinantes dos conceitos presentes nas descrições e prescrições constantes na norma tributária. A norma tributária se vale de conceitos fechados e determinados (tipo em sentido impróprio) que denotam os objetos através de notas irrenunciáveis, rígidas e fixas, configurando um reforço à segurança jurídica, à legalidade e em prejuízo da adaptação e funcionalidade das normas à realidade social e econômica. Os tributos são objetos de enumeração exhaustiva, de modo que, o que não está em lei, não é juridicamente relevante para a norma jurídica tributária. Admitir a interpretação econômica é admitir que as notas legais conceituais presentes na norma tributária são renunciáveis, ou apenas indicativas para o intérprete da norma. É comprometer a segurança jurídica, certeza e previsibilidade, em favor da atividade criativa e discricionária da Administração e do Poder Judiciário em matéria de tributos.³⁵⁵

Gilberto de Ulhôa Canto afirma que a teoria hermenêutica segundo o critério econômico acarretou um efeito retrógrado para a cultura jurídica por sua distorção sobre o próprio Direito e os princípios fundamentais que regem a atividade impositiva. Evidente é o desacerto, conforme o autor, no reconhecimento do abuso das formas pela teoria. Se em relação ao Direito Privado, as formas são consideradas legítimas, não tem porque essas mesmas formas empregadas serem consideradas abusivas apenas para a lei tributária. Cabe ao legislador, caso assim desejar, atribuir os efeitos jurídicos tributários idênticos ao de figuras predeterminadas às formas jurídicas alternativas utilizadas pelos particulares, ou, ainda, definir de modo diverso, para fins fiscais, certos institutos de Direito Privado. Se a lei tributária ao aludir a institutos de Direito Privado para definição das hipóteses normativas não confere definições próprias para efeitos tributários, estes deverão ser compreendidos à luz do Direito Privado. Prevalecendo no ordenamento jurídico pátrio a reserva absoluta de lei em matéria tributária em relação à criação e majoração de tributos, não é permitida a integração analógica. Permitir a

³⁵⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 220-222.

³⁵⁵ Ibidem, p. 222-226.

interpretação dos atos e fatos com base na prevalência do conteúdo econômico, na prática, representa uma usurpação dos poderes do legislador, aplicando à norma jurídica tributária, fatos não contemplados legalmente.³⁵⁶ Como explicar o autor:

Absurdo é, ao que penso, dizer que para efeitos tributários pode ser abusivo o recurso a formas de direito privado que neste são legítimas, pois a abusividade não decorre de prescrição de lei alguma, senão, e apenas, da convicção de algum agente da administração pública ou de magistrado de que o legislador teria querido dizer, ao expedir a lei, muito mais do que ele efetivamente disse. É claro que a realidade econômica se apresenta como pressuposto lógico relevante dos tributos, mas só é presente na obrigação tributária se tiver sido “juridicizado” pela lei, dado o princípio da legalidade.³⁵⁷

Sob o pretexto de concretizar o princípio da capacidade contributiva, a partir da utilização da teoria hermenêutica em comento, o intérprete acaba se substituindo ao legislador. É esquema interpretativo que pode ser concebido no âmbito econômico, mas não no plano jurídico. Como afirma Antonio Roberto Sampaio Dória, a teoria representa o “abandono do texto legal em seu comando vocabular e a aplicação de supostas diretrizes econômicas ou funcionais a ele necessariamente subjacentes”.³⁵⁸ Em outras palavras, essa postura acaba por inovar no Direito escrito, função à qual não se atribui ao intérprete e aplicador da lei. Dada a sua inclinação à legalidade, o ordenamento jurídico pátrio acaba por se revelar hostil a esse método interpretativo, pois se o legislador “prefere para instituir a tributação, a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, salvo se se transmutar em autor, inverter tal prioridade?”.³⁵⁹

No ordenamento jurídico brasileiro não há norma equivalente ao do Direito alemão, e ainda que tivesse, é questionável a constitucionalidade em razão dos princípios constitucionais que orientam a imposição do tributo. Ademais, ainda que o legislador tributário vise o conteúdo e os efeitos econômicos do fato jurídico tributário, certamente há limitações à admissibilidade dessa teoria. A tributação de situações econômicas semelhantes deve partir do legislador ao desprezar a gama de formas jurídicas existentes e não do aplicador da lei, que está vinculado à lei, não podendo

³⁵⁶ Quanto à possibilidade de alterações nas definições dos institutos de Direito Privado para efeitos tributários, o autor reconhece que isso é possível na medida em que o uso de ficção jurídica é permitido. CANTO, GILBERTO de ULHÓA. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1988. p. 16-18, 20-24.

³⁵⁷ Ibidem, p. 19.

³⁵⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 59-60.

³⁵⁹ Ibidem, p. 60-61.

inovar na ordem jurídica. Só seria possível de modo genérico combater sistematicamente e elisão tributária mediante a teoria hermenêutica em análise, se ao aplicador fosse facultado a livre adaptação da norma às circunstâncias, sempre utilizando como critério a identidade do conteúdo econômico, o que não é o caso.³⁶⁰

Assim, Dória critica de forma contundente essa possibilidade:

O Direito pressupõe para sua realização um mínimo irreduzível de formas, porque estas também integram a realidade da vida, e só reduzindo as estruturas reais a categorias formais é que o Direito pode adequada e eficientemente discipliná-las. A forma é suscetível de definição e nitidez de contornos, ao passo que a massa crua dos fatos é quase sempre imprecisa, fugidia, cambiante, rebelde à sistematização e unificação conceptuais, enquanto assim permanece. Arrasar as formas é destruir o Direito, relegando a tutela das relações sociais ao arbítrio a incerteza e casuísmo das decisões do poder em casos isolados.³⁶¹

A noção de identidade de conteúdo econômica é vaga e carece de diretrizes objetivas de aplicação. Ainda que a teoria possa ser atraente em aparência, é vazia de efetividade. Não é lógico presumir-se que quando o legislador elege como hipótese de incidência a “circulação de riqueza”, quer atingir todo um gênero de realidades econômicas com efeitos semelhantes (por exemplo, a troca, a doação, a importação, a exportação e etc). Isso gera incertezas quanto à aplicação da norma jurídica tributária e delega virtualmente poderes do legislador ao aplicador, que acaba, com base no conteúdo econômico, desprezar a exteriorização jurídico-formal dos negócios.³⁶²

Alfredo Augusto Becker foi um dos principais críticos da teoria da interpretação econômica do Direito Tributário. Segundo o jurista, a teoria hermenêutica consiste “na demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o “direito” e ficam apenas com o “tributário””. Fundando suas ideias sob o cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico, e criticando o falso postulado da autonomia do Direito Tributário, Becker assevera que os ramos do Direito não são setores isolados, mas partes de um único sistema jurídico, de modo que, os conceitos, categorias ou institutos jurídicos positivados são válidos para a totalidade do sistema. Uma definição, independente da lei que a tenha estabelecido, deve valer para todo o ordenamento positivo, salvo se o legislador a limitou, alterou ou excluiu sua aplicação de um determinado setor jurídico. Quando a lei refere-se à *venda*,

³⁶⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 61-62, 67-68.

³⁶¹ Ibidem, p. 68.

³⁶² Ibidem, p. 68-69.

mútuo, empreitada, locação, empréstimo, esses conceitos devem ser aceitos também no âmbito do Direito Tributário com os mesmos significados atribuídos originalmente pelos ramos do Direito que os regulam. Sendo assim, não se pode admitir que com base apenas na produção de efeitos econômicos análogos, ou manifestação de capacidade contributiva equivalente, os negócios deverão ser tributados de forma idêntica. Esse raciocínio é possível no plano econômico, mas não no plano do Direito.³⁶³

Ao intérprete da lei tributária cabe a lembrança de que no momento em que realiza a integração da norma jurídica contida na lei, o Direito Tributário, salvo apenas nos casos em que a lei dispõe em sentido diverso, já consagrou e aceitou um princípio ou conceito de outro ramo jurídico. As regras jurídicas tributárias que regem as relações jurídicas tributárias compõem um único sistema jurídico, com o mesmo modo de incidir, mesma estrutura lógica e atuação dinâmica. Essa homogeneidade sistemática é essencial para o funcionamento e certeza do Direito, de tal modo que, os conceitos ou institutos de outros ramos jurídicos, devem possuir o mesmo significado quando contemplados pelas regras jurídicas tributárias.³⁶⁴

Nesse sentido, quando o intérprete abstrai a estrutura jurídica do negócio para apenas fixar seu foco na realidade econômica, acaba por agir de modo ilícito. Quando o contribuinte se vale de uma estrutura jurídica evasiva (leia-se elisiva na terminologia do autor), age de modo lícito, devendo a estrutura jurídica ser respeitada pelo intérprete. Apenas quando o contribuinte age de modo fraudulento, violando regra jurídica e desprezando a eficácia jurídica em decorrência de norma jurídica tributária, é que há ilicitude. Admitir a interpretação ora em exame, é permitir ao intérprete criar regra jurídica nova, alargando ou estendendo a hipótese de incidência da norma jurídica tributária, de modo a abranger o fato por ela pretendido. Essa postura encontra óbice no princípio da legalidade tributária, que proíbe a instituição e majoração do tributo sem prévia lei que o estabeleça. Logo, não pode o intérprete abstrair a realidade jurídica e apenas considerar a realidade econômica.³⁶⁵ Em tão sempre lembrada lição, o autor chama atenção para a confusão metodológica entre o Direito Tributário e outras Ciências, provocada por essa teoria hermenêutica:

³⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 110-113.

³⁶⁴ *Ibidem*, p. 112.

³⁶⁵ *Ibidem*, p. 117.

A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.³⁶⁶

Não diferente é o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho ao advertir que é a linguagem do Direito que cria propriamente o domínio jurídico, ou seja, “o campo material das condutas intersubjetivas, dentro do qual nascem, vivem e morrem as relações disciplinadas pelo Direito”.³⁶⁷ O fato que dá causa a uma relação jurídica jamais poderá ser objeto de qualificação não jurídica. Metodologicamente, a realidade pode receber diversos recortes cognoscitivos, de tal modo que, de um mesmo fato é possível que o jurista construa o fato jurídico e o economista construa o fato econômico, sendo todos os fatos, construções da linguagem relativa a cada ciência. É certo que existe a interpretação econômica do fato, mas para as Ciências Econômicas. Ao ser assumido o critério jurídico como recorte metodológico da realidade, o fato deverá ser jurídico. O Direito não toma de empréstimo os conceitos e fatos de outras disciplinas, mas ele mesmo constrói sua própria realidade, objeto, categorias e significações.³⁶⁸

Ademais, Paulo de Barros Carvalho afirma que a prevalência do conteúdo econômico sobre a forma é um dos falsos problemas do Direito Positivo. Não há maneira de se conhecer o conteúdo, senão pela forma. Forma e conteúdo não são aspectos que podem ser separados ao ponto de se preterir um em relação ao outro. Para se apreender o conteúdo, antes é necessário interpretar a forma. Ao atribuir-se o conteúdo, a forma ganha vida, e pela ação de interpretar a forma passa a implicar o conteúdo. Forma e conteúdo são dimensões de um mesmo objeto, que coexistem e se coimplicam. Todo conceito elaborado não produz apenas conteúdo, mas também sua forma. Desse modo, os conceitos delimitados pelas hipóteses de incidência dos tributos são formas, com seu respectivo conteúdo. Quando um particular estrutura um negócio, cria uma forma. Quando o Fisco pretender desconsiderar o negócio, quer impor outra forma. São as normas válidas do sistema que vão definir qual forma deve prevalecer.³⁶⁹

³⁶⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 117.

³⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. **Revista de Direito Tributário**. v. 97. Malheiros: São Paulo, 2007. p. 10-11; CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 576.

³⁶⁸ Ibidem, p. 581-582.

³⁶⁹ Ibidem, p. 582-584, 589.

Em razão da autonomia da vontade, o particular pode adotar as mais variadas estruturas negociais para chegar ao resultado econômico desejado, a fim de reduzir os custos e maximizar a eficiência da atividade econômica desempenhada. Outro óbice à consideração econômica do Direito Tributário reside no princípio da tipicidade tributária, que impede a juridicização de outros fatos que os não previstos pelas normas jurídicas tributárias em sentido estrito. Logo, em caso de no antecedente normativo haver a previsão de um tipo estrutural, a norma apenas será aplicada com a ocorrência integral, no plano da realidade, do negócio jurídico nela previsto.³⁷⁰ Vale a transcrição de suas lições:

Em face da taxatividade da tipologia tributária, à autoridade administrativa não resta espaço para valoração econômica acerca dos negócios praticados. O tipo estrutural exige, para que se efetue a subsunção, que a parcela da realidade que se pretende tributar corresponda à exata qualificação jurídica prevista na hipótese normativa. Se, em virtude dos princípios da autonomia da vontade e da livre-iniciativa, o fato for reputado pelo direito privado como diverso daquele descrito no antecedente da regra-matriz, não há que se falar em surgimento da obrigação tributária. Inadmissível a desconsideração das formas adotadas pelo particular para, usando critérios meramente econômicos, sujeitá-los à tributação, como se diversa fosse a forma negocial por ele praticada.³⁷¹

Charles William Macnaughton aponta que para a interpretação econômica deve haver uma correlação dos objetivos do mundo econômico e os objetivos do mundo jurídico. Quando há um problema na linguagem jurídica que faz a tradução da linguagem econômica, há a configuração do abuso de forma, pois a intenção empírica não pode ser concretizada com uma forma jurídica não usual. Assim, segundo essa premissa, a interpretação econômica seria aplicável aos casos que o contribuinte usasse formas não usuais apenas para economizar tributos. Isto é, o critério para discriminar o alcance da capacidade contributiva não é mais a manifestação de riqueza efetivamente juridicizada, mas outros critérios estranhos à própria capacidade contributiva.³⁷²

O autor critica o que vem a ser “anormalidade” ou “atipicidade” da forma jurídica adotada e o fim econômico visado. Qual seria o critério para definir se uma forma jurídica é anormal ou não, se com estatística, se com base na experiência do aplicador, consistindo em noções de difícil apuração e precisão. Em um sistema rígido

³⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 589.

³⁷¹ Ibidem, p. 590.

³⁷² MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 93-94.

de discriminação de competências, em que se busca preservar o pacto federativo com a estipulação das materialidades para se evitar conflitos de competência, a busca do aplicador não pelos conceitos positivados nas normas jurídicas tributárias, mas pela anormalidade ou atipicidade da forma jurídica, ou as intenções das partes, faz cair por terra o sistema. A capacidade contributiva é condição necessária para o tributo, mas não suficiente, haja vista a necessidade de lei instituindo o tributo, isto é, definindo precisamente sua materialidade.³⁷³

Em que pese as críticas contundentes à teoria da interpretação econômica, cabe a advertência realizada por Paulo Ayres Barreto, no sentido de que, ao se evitar a situação na qual os conceitos jurídicos e das Ciências das Finanças são tratados sem o necessário corte metodológico, não pode o intérprete acabar caindo no extremo oposto de desconsiderar os dados econômicos e financeiros efetivamente juridicizados, sob a alegação infundada de se tratar de *realidade econômica* não pertencente ao mundo jurídico. Os dados econômicos que ingressam no mundo jurídico e compõe as entidades normativas, possuem natureza jurídica, e, por essa razão, consistem em preocupação do cientista do Direito. Ademais, por mais que se reconheça que os ramos jurídicos sejam apenas didaticamente autônomos, haja vista a unicidade do Direito, isto não autoriza a confusão dos princípios que regem cada ramo específico. Os problemas de ordem tributária devem ser resolvidos à luz das regras e princípios informadores desse ramo específico.³⁷⁴

³⁷³ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 95-96.

³⁷⁴ A advertência colocada pelo autor se deve às constantes soluções que são conferidas pela doutrina para complexos problemas de natureza tributária, com base em princípios que inspiram o Direito Privado. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 34-35.

4 ELISÃO TRIBUTÁRIA

4.1 COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Historicamente, na experiência jurídica, tributo e evasão tributária seguem caminhos paralelos, haja vista a tensão existente entre o dever de pagamento das exações fiscais e a criatividade dos particulares para fugir delas. Pagar tributos jamais foi considerado um ato prazeroso pelo particular, por mais consciente que seja da sua participação de cidadão no Estado Democrático de Direito, por mais que compreenda a relevância e necessidade das receitas tributárias para a manutenção do aparato estatal e o desempenho de suas funções. Para alguns autores, a exemplo de Ives Gandra da Silva Martins, o tributo chega a caracterizar-se como uma norma de rejeição social que se destina mais à manutenção dos detentores do poder e instrumento de exercício desse poder, com alguns poucos efeitos colaterais positivos para comunidade.³⁷⁵

Enquanto acumulador ou produtor de riquezas, o homem busca elaborar maneiras ou estratégias para tentar reduzir o impacto que a carga tributária exerce sobre seu patrimônio e negócios. Hermes Marcelo Huck ressalta que, mais do que fenômenos jurídicos, a evasão e a elisão são fenômenos sociais que coexistem com a atividade impositiva do Estado, independentemente do grau de desenvolvimento cultural e econômico de um povo:³⁷⁶

É irrelevante o grau cultural, nível econômico, índice de respeito às normas jurídicas pelo povo, seu esclarecimento cívico, seu nível de consciência ou de participação política, pois no seio de qualquer grupo social organizado e sujeito ao pagamento de impostos, estará presente, em maior ou menor escala, a evasão de impostos.³⁷⁷

A gênese da evasão tributária (em sentido amplo) reside na resistência dos indivíduos à compulsoriedade da obrigação de pagar tributo. No bojo dessa tensão histórica entre a Administração Tributária e o contribuinte, se gerou no âmbito do Direito Tributário contemporâneo todo um regime jurídico com normas, princípios e

³⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1998. p. 113-116. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. In: **O Tributo. Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 6.

³⁷⁶ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 1-3.

³⁷⁷ Ibidem, p. 15.

limitações à imposição dos tributos. No seio das relações econômicas privadas, a necessidade competitiva de maximização dos lucros e minimização dos custos, em economias nas quais há a possibilidade de apropriação privada dos resultados e meios de produção, guarda uma estreita relação com a busca por uma carga tributária menor.³⁷⁸ É o que precisamente pontua Paulo de Barros Carvalho a respeito do fenômeno do planejamento tributário:

Não que o assunto seja novo, muito ao contrário! Reflete uma dicotomia cuja origem levará à própria instituição do tributo moderno ocidental: por um lado, interessa aos particulares verter seus recursos de modo a deles obter o máximo proveito; de outro, pretende o Estado repartir o pesado custo da administração e seus serviços angariando os recursos suficientes de modo igualitário e célere.³⁷⁹

Como adverte Marco Aurélio Greco, o tema da elisão é importante por vários aspectos, seja no campo econômico, jurídico ou político. Economicamente, sua relevância diz respeito à relação da arrecadação advinda dos tributos e o peso da carga tributária sobre os contribuintes, tendo em mente que cada vez é mais comum que empresas deixem de pagar suas obrigações tributárias em virtude de planejamentos tributários realizados, assim como cresce o número de autuações fiscais que tem por alvo coibir referidos planejamentos. Juridicamente, entre vários pontos sensíveis à temática, o autor ressalta ao menos dois: a questão relativa à isonomia, ou seja, quando se cobra tributo de quem não dever ser cobrado, ou quando não se cobra tributo de quem deveria ter sido cobrado, ou, ainda, quando não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado; a questão da tributação não ofender a livre concorrência e a liberdade de competição, com distorções e desequilíbrios no mercado sob o regime de concorrência. Politicamente, relaciona-se, entre inúmeros aspectos, com pelo menos três pontos importantes: a própria concepção de Estado e seus efeitos no plano jurídico de aplicação e interpretação das leis tributárias; a arrecadação e o custeio do Estado para a consecução de suas funções; e ao próprio exercício concreto da atividade política, dado o interesse e relevância do tema para os indivíduos e a sociedade civil.³⁸⁰

Continua o autor a ressaltar a complexidade que o tema revela em pelo menos quatros campos: a complexidade dos negócios, haja vista as relações comerciais e os

³⁷⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 11.

³⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 569.

³⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 29-34.

interesses cada vez mais globalizados, sendo paulatinamente mais difícil precisar com nitidez as operações, o perfil dos empreendimentos, e os efeitos econômicos gerados, o que exige uma visão interdisciplinar para a própria compreensão dos planejamentos tributários desenvolvidos; a complexidade jurídica, pois o debate sobre a elisão tributária envolve o domínio de muitos institutos e conceitos jurídicos (legalidade, tipicidade, isonomia, capacidade contributiva, lacunas, abuso do direito, fraude fiscal, fraude à lei, simulação, entre outros), que não são uniformes quanto aos seus significados, de modo que, a depender das posições tomadas acerca desses conceitos, as conclusões serão diferentes quanto ao fenômeno elisivo; a complexidade econômico-contábil, em razão da necessidade de exame do significado econômico e contábil dos conceitos jurídicos que fundamentam determinado planejamento tributário; e a complexidade ideológico-normativa, haja vista o envolvimento do tema com uma concepção de Estado, o que demonstra uma face ideológica que repercute na interpretação, aplicação e o próprio sentido dos dispositivos normativos.³⁸¹

A perda de arrecadação de receitas tributárias em decorrência de práticas evasivas tem suscitado a condenação dos doutrinadores, muito mais em razão dos efeitos danosos por elas gerados, do que pela torpeza dos motivos ou ilicitudes dos atos. Alguns efeitos da evasão fiscal (em sentido amplo): aumento do ônus tributário sobre os contribuintes diligentes e sobre os contribuintes impossibilitados de se valer de expedientes evasivos; diminuição das receitas públicas que priva o Estado dos meios necessários à manutenção da sua estrutura e à execução dos serviços que está incumbido de prestar; corrói o princípio da igualdade tributária, haja vista que contribuintes em situações equivalentes para contribuir com as despesas do Estado por meio de pagamento de tributos, acabam, em virtude das estratégias evasivas efetivadas, recolhendo diferentes medidas de tributos; frustra a distribuição dos encargos tributários conforme a capacidade contributiva dos indivíduos.³⁸²

Há quem afirme também, a exemplo de Paulo Caliendo, que a evasão tributária denota um comportamento que ofende a moralidade tributária, na medida em que a conduta implica em fuga ao dever de contribuir para a manutenção da esfera de liberdade e igualdade. Se, por um lado, defende-se que a evasão consiste em desobediência fiscal legítima em face dos abusos perpetrados pelo poder tributante nos casos em que a imposição do tributo se dá de maneira arbitrária e imoral, por outro, não

³⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 34-36.

³⁸² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 12.

há também como se justificar, no contexto de uma sociedade democrática, que o apelo à legítima economia de impostos seja pretexto para condutas que ofendem a livre concorrência e a isonomia fiscal. As condutas evasivas perpetradas pelos contribuintes, segundo o autor, violam a livre concorrência, pois beneficiam os que se furtam ao cumprimento de seus deveres tributários, e prejudica os que se esforçam para cumprir com seus deveres fiscais, desigualando, assim, as condições de competitividade.³⁸³

Klaus Tipke, em obra sobre a moral do Estado e do contribuinte, reconhece que os sujeitos passivos podem ser furtar ao seu dever tributário, orientando seu comportamento no sentido de não preencher o “tipo legal”, de modo a evitar as consequências jurídicas tributárias. Nessa linha, o contribuinte não age ilegalmente e nem imoralmente, sendo a busca por uma economia legítima de tributos respeitada em todos os Estados de Direito que asseguram a liberdade. Todavia, quando o contribuinte age *in fraude legis*, ou quando sonega tributos, age ilegalmente e de modo imoral.³⁸⁴

Antonio Roberto Sampaio Dória explica que, do ponto de vista ético, para a corrente teórica que condena a elisão, o manuseio de formas jurídicas para escapar do dever de pagamento de tributo torna a prática elisiva ilegítima, tendo em vista que nem todos os contribuintes têm essa possibilidade. Destarte, diversas teorias que buscam atestar a ilegitimidade da elisão tributária possuem como pano de fundo considerações de natureza ética. O autor acredita não ser possível, a partir de uma perspectiva realista, cogitar-se de uma moral tributária, haja vista que, a conduta do contribuinte é condicionada e orientada em virtude da previsão de normas jurídicas tributárias cogentes. A vida econômica é regida pelo princípio do utilitarismo, e, dada a compulsoriedade da tributação, não é adequado pretender generosidade dos contribuintes no que diz respeito ao pagamento de tributos.³⁸⁵

Portanto, para Antonio Roberto Sampaio Dória é falacioso o argumento de que o cidadão que não se abstém de praticar uma conduta elisiva está fugindo de suas responsabilidades de cidadão, qual seja, de contribuir com uma parcela do seu patrimônio para a manutenção e financiamento do Estado e dos serviços públicos por este prestados. O autor raciocina que, se a lei tributária possibilita ao particular não pagar, ou, pagar menos, porque o contribuinte deveria pagar mais ou pagar o que não

³⁸³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 236-237.

³⁸⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 99-101.

³⁸⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 81-82.

deve efetivamente? Acredita, então, não ser possível censurar os profissionais que orientam seus clientes a buscar um caminho mais favorável em relação à carga tributária. Nesse sentido, compreende ser um moralismo oblíquo a exigência de que o contribuinte percorra caminho mais gravoso no que diz respeito ao pagamento de tributos. Isso seria atentatório à própria liberdade que o indivíduo dispõe. Desse modo, para o jurista, o problema da elisão não reside propriamente na ética, mas na própria ação do legislador.³⁸⁶

Os onerosos custos tributários a que estão submetidas as empresas, por força do caráter compulsório das normas jurídicas tributárias, representam verdadeiros empecilhos ao desenvolvimento de suas atividades econômicas. Na perspectiva do empresário, o tributo é um custo, e sua redução acarreta o aumento na eficiência da atividade econômica desempenhada. Em razão disso, o desejo de redução do ônus fiscal fortaleceu a prática da elisão tributária, e, por conseguinte, despertou o natural interesse do Estado em arrecadar e inibir tais práticas. Se de um lado, há a necessidade dos empresários estruturarem seus negócios a fim de obterem economia de tributos, por outro, o Estado visa coibir excessos e desvirtuamentos nos expedientes adotados, na ânsia pela satisfação de suas pretensões arrecadatórias.³⁸⁷

Com o aumento das relações internacionais e o desenvolvimento de sistemas de consultoria e de planejamento tributário cada vez mais sofisticados, que oferecem fórmulas e estratégias nem sempre ortodoxas de economizar tributos, o tema da elisão tributária tem sido analisado com intensidade e frequência nas últimas décadas. Segundo Hermes Marcelo Huck, ainda que haja uma aparência de legalidade, a prática elisiva tem suscitado perca de arrecadação para as Administrações Tributárias, e um enriquecimento sem causa do contribuinte em função do amesquinamento de princípios como o da capacidade contributiva e da isonomia tributária, pois o contribuinte astucioso e habilidoso deixa de ser tributado por fato ou negócio que originalmente deveria ter sido. A depender do ordenamento jurídico, a elisão poderá não está sujeita a qualquer tipo de punição, mas, admitindo-se a conduta abusiva do

³⁸⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 83-84.

³⁸⁷ “Com efeito, a *relevância econômica do tema* está na necessidade de redução do custo tributário, oriundo de uma carga tributária escorchante a que se submete o contribuinte brasileiro, pessoa jurídica ou pessoa física; a *relevância política do tema* refere-se ao impacto negativo que o expediente exitoso provoca na percepção das receitas públicas pelo Estado credor; e finalmente, a *relevância jurídica do tema* cinge-se à incidência dos princípios tributários da legalidade, tipicidade, isonomia e capacidade contributiva, bem como do postulado da livre concorrência”. SABBAG, Eduardo Moraes. Planejamento Tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 171-172.

contribuinte, deverá ser tributado pelo efeito econômico do ato ou negócio jurídico realizado.³⁸⁸

Tem-se reconhecido que a evasão (em sentido estrito) implica sempre em um comportamento ilícito, pois através dela, o contribuinte foge ao pagamento de tributo devido à Administração Tributária, enquanto que, a elisão caracteriza-se dentro de um amplo feixe de possibilidades no campo da licitude que o indivíduo possui para subtrair-se ao ônus tributário, organizando seus negócios de modo a evitar a realização da hipótese de incidência de norma jurídica tributária. A fuga ao dever de pagamento do tributo mediante formas ilícitas e fraudulentas é prática suscetível de punição em todos os lugares civilizados do mundo. Contudo, a elisão não é visualizada com a mesma consistência, haja vista que, é cada vez mais comum a imposição de restrições à liberdade do contribuinte em sua busca pelo negócio fiscalmente menos oneroso. Porém, como adverte Hermes Marcelo Huck, por mais aparente que seja uma distinção cartesiana entre as figuras da evasão e da elisão, os limites entre os comportamentos são tênues, havendo uma zona cinzenta de imprecisão entre as figuras, que possuem contornos de difícil demarcação.³⁸⁹

Diva Prestes Marcondes Malerbi aponta que a doutrina nacional é assente no sentido de que as pessoas são livres para dirigir suas atividades econômicas de modo a pagar menos tributos, e, assim, são livres para escolher as formas jurídicas que conduzam a um encargo tributário menor, dentro do feixe de alternativas existentes no ordenamento positivo.³⁹⁰ Nas palavras da autora:

Sendo o particular livre para escolher dentre as vias jurídicas oferentes pelo direito privado, o meio jurídico para obter determinado resultado econômico, cujo limite – consoante vimos – é o de que não haja incompatibilidade entre os meios de que se serve e os escopos prosseguidos, então o comportamento elisivo, expressado por intermédio de um negócio jurídico indireto, afigura-se um comportamento lícito, permitido, uma vez que ninguém é obrigado a salvaguardar em sua ação econômica as “expectativas” do Fisco.³⁹¹

Alberto Xavier afirma que o direito à liberdade econômica, à livre iniciativa, reconhecido como fundamento da República Federativa, no art. 1º da Constituição Federal, assim como fundamento da ordem econômica, no art. 170 do diploma

³⁸⁸ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 23.

³⁸⁹ Ibidem, p. 04.

³⁹⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 27.

³⁹¹ Ibidem, p. 28.

constitucional, tem como corolário, a liberdade de contratar como um direito fundamental. A liberdade pressupõe a alternativa de comportamentos e consiste não apenas na mera possibilidade de opções dentre um feixe de tipos e modelos negociais que o Direito oferece para a realização dos fins perseguidos pelos particulares, mas a própria liberdade de configuração dos mesmos em decorrência da própria autonomia da vontade dos particulares.³⁹²

*A liberdade fiscal ou liberdade de opção fiscal é precisamente a garantia de que as opções alternativas no terreno do Direito Privado têm como consequências tributárias aquelas que resultem taxativamente da lei (princípio da tipicidade) com exclusão de quaisquer outras, pelo que os particulares podem se mover livremente, com segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos.*³⁹³

Nessa linha, Hugo de Brito Machado afirma que a elisão assenta-se nas garantias da livre-iniciativa econômica, no princípio da legalidade genérica, na legalidade tributária, no princípio da tipicidade fechada e a vedação da tributação mediante o emprego da analogia. A Constituição, ao estatuir um plano econômico de ordem impositiva, consagrou a liberdade econômica. Qualquer regra colidente com essa imposição será desprovida de validade, por força da supremacia da Constituição. Desde que não transcenda o campo da licitude, e não realize a hipótese de incidência de tributo, se reconhece a liberdade dos particulares escolherem como devem exercer suas atividades econômicas, organizando-as de modo a implicar uma redução do ônus tributário suportado.³⁹⁴

Em nosso país, afirma Cesar A. Guimarães Pereira, há uma tendência da doutrina do Direito Tributário reconhecer que a elisão tributária é perfeitamente lícita e legítima, desde que a forma jurídica empregada pelo particular não se enquadre na expressamente prevista pela norma tributária. Nesse sentido, o autor compreende que a elisão tributária concretiza-se a partir da construção ou preparação dos fatos praticados pelo particular, de modo a não se ajustar ao modelo previsto hipoteticamente na norma tributária, obtendo, assim, resultados econômicos equivalentes aos dos fatos previstos em norma tributária.³⁹⁵ Sacha Calmon Navarro Coêlho defende que no momento de

³⁹² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32.

³⁹³ Ibidem, p. 32.

³⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 29, 31-33.

³⁹⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 13.

planejar a realização de uma operação que tenha o potencial de realizar o antecedente de norma jurídica tributária, o particular, desde que por meios lícitos, possui a faculdade de escolher o caminho menos oneroso, suprimindo ou reduzindo o tributo. Não está o contribuinte obrigado a percorrer o caminho mais gravoso do ponto de vista tributário. Pelo contrário, em razão da livre iniciativa e do regime concorrencial que rege a ordem econômica, na qual se busca minimizar os custos e maximizar os resultados, é legítimo procurar maneiras de reduzir o peso da tributação.³⁹⁶ A busca por uma economia legítima e lícita de tributos encontra fundamento na liberdade negocial dos particulares:

É dizer que a conduta adotada para economia exclusiva de tributos é tão negocial quanto qualquer outra, e se insere no âmbito de liberdade econômica e no direito de se diferenciar de concorrentes na busca de maior eficiência. Em verdade, é dever do empresário gerir seus negócios de forma diligente, com zelo e eficiência, o que implica tomar todas as medidas não vedadas pela lei para maximizar os lucros, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.³⁹⁷

Portanto, a liberdade negocial e a autonomia da vontade possuem estreita relação com o fenômeno elisivo. Ademais, a legalidade genérica que impõe que ninguém será obrigado fazer ou deixar de fazer algo senão por força de lei, no âmbito do Direito Tributário, assume foros de maior severidade, assegurando que ninguém será obrigado a adotar caminho mais oneroso em relação ao pagamento de tributo, se não houver lei expressa nesse sentido. Clássica e sempre lembrada é a lição de Alfredo Augusto Becker, a respeito da liberdade que o particular dispõe para ordenar os seus negócios com o intuito de obter uma economia legítima de tributos:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior *economia*, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). Ora, todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios do modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

No Estado de Direito, as Constituições têm consagrado a regra de que “ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Por conseguinte, para que o contribuinte seja obrigado a

³⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do Planejamento Tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 636, 642.

³⁹⁷ Ibidem, p. 648.

adotar o caminho tributariamente mais oneroso é, absolutamente necessário, que exista regra jurídica que o obrigue a tal escolha.³⁹⁸

Com fulcro nos princípios da estrita legalidade e da tipicidade (em sentido impróprio), Paulo de Barros Carvalho assevera que o sujeito está apenas obrigado a fazer o que a lei determina. Há uma esfera de liberdade no âmbito do Direito Tributário protegida por esses princípios. Em razão do princípio da “tipicidade”, esse *plus* da legalidade material no âmbito tributário, a conduta realizada no mundo fático apenas se subsume à hipótese de norma tributária se houver correspondência integral do fato à qualificação descrita no antecedente. No exercício da autonomia da vontade, é assegurado aos particulares que cheguem ao resultado econômico que almejam, a partir das estruturas negociais que julgarem mais adequadas. Se o ato ou negócio jurídico tributário não se enquadrar no tipo tributário, não haverá a irradiação dos efeitos jurídicos prescritos no consequente da norma. Em razão da tipicidade, que orienta a aplicação da norma tributária, não cabe qualquer utilização de critério subjetivo pelo intérprete e aplicador em relação à escolha dos atos ou negócios jurídicos praticados, ainda que realizados com a intenção de furtar-se à tributação.³⁹⁹

Ademais, como percebe com acuidade Charles William McNaughton, a elisão tributária é também possível em razão da própria repartição das competências impositivas aos entes políticos pela Constituição, com diversos tributos sobre fatos economicamente semelhantes. A estrutura federativa, ao estabelecer essa delimitação rígida aos entes federativos, que possuem posição de isonomia no sistema, autorizou a instituição de regimes jurídicos distintos para situações previstas, que do ponto de vista econômico, são muito parecidas. Isso faz com que a elisão seja difícil de ser limitada, haja vista que o pacto federativo é cláusula intangível e imodificável do sistema constitucional.⁴⁰⁰

Contudo, para Hermes Marcelo Huck, esse espaço de liberdade do contribuinte não é ilimitado, e as manobras do contribuinte para evitar a tributação não são infinitas. Há bastante discussão, portanto, na utilização de negócios jurídicos alternativos que, a

³⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 22.

³⁹⁹ BARROS, Paulo de Barros. Planejamento tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 589-590.

⁴⁰⁰ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 220.

partir da divergência entre a forma jurídica e a realidade econômica almejada, buscam a redução ou supressão do tributo que seria devido:⁴⁰¹

(...) o indivíduo deve ser livre para escolher o caminho legal que lhe implique uma menor carga tributária. Não há fundamento legal ou razão de ordem social, ou mesmo patriótico, que impeça o contribuinte de organizar seus negócios da forma tributariamente mais econômica, inclusive de uma perspectiva tributária. Nada lhe veda, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de modo a pagar o menor imposto possível. Entretanto, a fórmula liberal não pode ser levada ao paroxismo de se permitir a simulação ou o abuso de direito no uso das formas jurídicas, tornando evidente a incompatibilidade entre os meios utilizados pelo contribuinte nessa empreitada e os objetivos negociais que pretende alcançar.⁴⁰²

De um lado, existe a corrente que reconhece o direito dos particulares estruturarem seus negócios da maneira que lhe for mais conveniente, ainda que utilizem formas jurídicas anormais, estranhas e direcionadas ao exclusivo fim de reduzir a carga fiscal, e desde que, para isso, não violem normas jurídicas. De outro, existem correntes que tecem críticas e objeções àquela, nas quais emergem teorias que estabelecem restrições e limitações às práticas elisivas. Ainda que a doutrina ancorada na estrita legalidade e no princípio da especificação conceitual, chamado impropriamente pela ampla maioria dos autores de princípio da tipicidade, siga defendendo a liberdade total do contribuinte para fugir do Fisco com suas estratégias, paulatinamente as legislações tributárias de diversos países têm sido modificadas e complementadas, e teorias tem sido desenvolvidas e aplicadas, inclusive em nosso sistema jurídico, para o escopo de impedir a fuga da tributação pelos contribuintes.

O direito dos particulares de organizarem seus negócios com o escopo de pagar menos tributos, dentro dos limites legais, deve ser assegurado pelo Estado. Por outro lado, o Estado também deve garantir o cumprimento e a aplicação da lei tributária, de modo que os contribuintes contribuam em conformidade com sua capacidade contributiva. O problema então está colocado: até que ponto vai a liberdade dos particulares para estruturarem seus atos e negócios jurídicos para o fim de alcançar uma economia legítima de tributos, e em que medida essas condutas deixam de ser lícitas e adentram para o campo da ilicitude? É o que daqui para frente será examinado.

⁴⁰¹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 27.

⁴⁰² Ibidem, p. 40.

4.2 O DEBATE DOUTRINÁRIO ACERCA DA ELISÃO E EVASÃO TRIBUTÁRIA: O PROBLEMA SEMÂNTICO E A DIVERSIDADE DE CLASSIFICAÇÕES

A linguagem científica requer precisão linguística, de modo que, as palavras devem aparecer com maior rigor em sua utilização. O termo *elisão* carece de dois problemas de linguagem: a ambiguidade e vaguidade. Aurora Tomazini de Carvalho explica que a ambiguidade é característica do termo que comporta mais de um significado, ou seja, que pode ser utilizado em dois ou mais sentidos. O termo não possui significado ontológico, pois o vínculo que se estabelece entre a palavra (seu suporte físico) e o seu significado é construído artificialmente por uma comunidade do discurso. Uma maneira de solucionar o problema da ambiguidade é mediante o processo de elucidação do vocábulo, no qual se aponta o sentido empregado ao termo, afastando, assim, imprecisões e confusões.⁴⁰³ A vaguidade, por seu turno, é a falta de precisão no significado da palavra, dada a incapacidade de se determinar, com precisão, quais os objetos abrangidos pelo conceito, o que acaba por tornar sua utilização duvidosa. A melhor forma para se resolver os problemas de vaguidade está no esforço de definição, ou seja, na busca pela delimitação do conceito do termo.⁴⁰⁴

Como explica Aurora Tomazini de Carvalho, definir “é explicar o conceito, pô-lo em palavras, é identificar a forma de uso do termo”.⁴⁰⁵ Não diz respeito a fixar a essência, mas eleger critérios que determinam a forma de uso do termo, em um determinado contexto comunicacional. Com base nas lições de *Eduardo Garcya Maynes*, Diva Prestes Marcondes Malerbi afirma que definir significa “enunciar os atributos essenciais e específicos de um objeto de modo a torná-lo inconfundível com outro”.⁴⁰⁶ Pela definição, identifica-se e individualiza-se um objeto, cuja representação metal é o conceito que se deseja expressar. Desse modo, a definição é composta pelo termo a definir (*definiendum*) e a enunciação do significado do termo (*definiens*). Outra distinção importante é a respeito das definições denotativas e as definições conotativas. Estas últimas “delimitam o uso da palavra, apontando, mediante outros vocábulos, os critérios (características) que nos fazem chamar certos objetos por aquele nome, de

⁴⁰³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 68-69.

⁴⁰⁴ Ibidem, p. 71.

⁴⁰⁵ Ibidem, p. 63.

⁴⁰⁶ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 54.

forma que, mesmo não enumerando tais objetos há possibilidade de identificá-los”.⁴⁰⁷ Aquelas “não indicam as características comuns que nos possibilitam agrupar certos objetos sob a denominação do termo definido, mas enumeram os objetos por ele nomeados, permitindo, assim, a identificação de seu conceito”.⁴⁰⁸ As definições denotativas são abertas, no âmbito científico, e requerem uma definição conotativa.⁴⁰⁹

Por um esforço de definição, muitos autores buscaram suprir a vaguidade e ambiguidade do vocábulo “elisão” na literatura jurídica pátria, que é empregada com significados diversos e até opostos, o que provoca, indubitavelmente, grandes confusões conceituais e terminológicas que impõem dificuldades à compressão desse fenômeno jurídico.

No uso linguístico do termo elisão há diversas configurações tributárias, o que revela o dissenso conceitual e terminológico na doutrina especializada. Em relação ao problema de ambiguidade do termo elisão na linguagem do Direito Tributário, Diva Preste Marcondes Malerbi identifica e elenca algumas de suas qualificações e variações terminológicas: elisão como uma abstenção pura e simples; elisão em sentido estrito como via jurídica menos onerosa; elisão como evasão em sentido estrito ou via jurídica ilícita menos onerosa; elisão como simulação ou ocultação do fato imponible por meio de forma jurídica aparente de legitimidade; elisão como fraude ou ocultação pura e simples de fato imponible efetivamente ocorrido. Nota-se a discordância e confusão acerca do próprio conceito de elisão, o que dificulta sua compreensão.⁴¹⁰

A realidade é mais rica do que o próprio conceito, tendo em vista que, os conceitos nada mais são do que meras representações mentais do objeto que se busca definir por meio de suas características. Na metodologia jurídica, as definições dos conceitos não podem ser construídas sobre quaisquer critérios classificatórios ou demarcatórios da realidade, sob pena de tornar-se inútil a definição. O Direito Positivo deve ser o ponto de partida e o limite da atividade do cientista. A função da definição é a de permitir a identificação da ocorrência de uma dada figura jurídica, para se determinar o regime jurídico que lhe é aplicável, como produto de uma norma ou um

⁴⁰⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 64

⁴⁰⁸ A palavra “planeta”, por exemplo, pode ser definida denotativamente por meio da enunciação das palavras “Terra”, “Marte”, “Júpiter”, entre outros. Ademais, pode ser definida conotativamente como um “corpo celeste, opaco, que brilha pela luz reflexa do Sol, arredor do qual descreve uma órbita com movimento próprio e periódico”. Ibidem, p. 64-65.

⁴⁰⁹ Ibidem, p. 65.

⁴¹⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 13.

conjunto delas, bem como de seus efeitos. Como adverte Diva Prestes Marcondes Malerbi, a definição do que é elisão tributária, só poderá ser útil e operacional, se cumprir a função metodológica de descrever a figura jurídica a ser definida, servindo como um instrumento de reconhecimento das hipóteses que podem ser circunscritas no seu conceito.⁴¹¹

As palavras empregadas para denotar um instituto jurídico são estipuladas por quem promove a definição. Contudo, essa estipulação não pode ser realizada de modo arbitrário e deve ter em mente o próprio ambiente em que o definidor está inserido, e o próprio sentido usual da palavra, que não decorre de um vínculo necessário do termo com a realidade, mas propriamente de sua utilização em determinadas circunstâncias. Desse modo, as palavras assim como suas definições devem ter em mente a dimensão pragmática da linguagem. Quando o definidor está atento para a noção usual relacionada com o objeto da definição, a comunicação torna-se mais eficaz.⁴¹² As definições jurídicas devem ser estipuladas conforme o regime jurídico dos objetos refletidos na definição. Deve, ademais, facilitar a comunicação e não ignorar seu uso jurídico comum. Assim, devem-se evitar para conceitos diferentes, designações idênticas, e para conceitos idênticos, designações diferentes.⁴¹³

Não poucas são as nomenclaturas utilizadas para designar a evasão e a elisão tributária. Alguns sinônimos para elisão: economia de imposto, economia fiscal, poupança fiscal, elusão, evasão fiscal, evasão legal, evasão legítima, evasão lícita, evasão *stricto sensu*, evasão (propriamente dita), negócio fiscalmente menos oneroso, elisão induzida, permitida ou organizada pela lei, elisão resultante de lacunas da lei, transação tributariamente favorecida, entre outras. Para evasão tributária: evasão ilegal, evasão ilegítima, sonegação, fraude (propriamente dita), fraude fiscal, fraude ilícita, fraude ilegal e outras denominações. Na Alemanha, prefere-se a denominação de *economia fiscal* ou *poupança fiscal* (*Steuerersparung*). Na Espanha, utiliza-se o termo *elisão* (*elusión*). Nos Direito norte-americano tem sido utilizados os termos *tax avoidance* (elisão) ou *tax evasion* (evasão).⁴¹⁴

Em linguagem jurídica, o termo *evasão* (em sentido amplo) é acolhido, no âmbito jurídico, para referir-se ao ato praticado pelo contribuinte para fugir total ou

⁴¹¹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 57.

⁴¹² PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 22.

⁴¹³ Ibidem, p. 23.

⁴¹⁴ VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 9-10,12.

parcialmente ao pagamento do tributo. Trata-se de vocábulo genérico que alude à atitude ou conduta do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Carlos Vaz, quanto à nomenclatura, manifesta sua preferência pela expressão *evasão tributária* ao invés de *evasão fiscal*. O adjetivo *fiscal* parece mais consentâneo com a Administração Fiscal ou a um Direito Fiscal, com um significado mais restrito, isto é, que alude ao conjunto de normas que regulam os poderes e funções das autoridades encarregadas de administrar a máquina fiscalizadora e arrecadadora de tributos.⁴¹⁵

A palavra *evasão*, contudo, em nossa contemporaneidade, possui uma conotação inadequada para exprimir o sentido de um ato lícito e legítimo, haja vista que, o termo sugere, de imediato, à ideia de uma fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita ao dever de pagamento do tributo. Assim, *evasão tributária* melhor designa a modalidade dolosa, ilícita, intencional, do contribuinte, mediante meios ilícitos, de modo a frustrar a satisfação do tributo devido. O contribuinte busca por todos os meios que dispõe evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, ou, ao menos, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.⁴¹⁶

Dada a diversidade de terminologias, conceitos, concepções, critérios distintivos, classificações e opiniões acerca do fenômeno da elisão tributária e *evasão tributária*, esse tópico é dedicado à revisão da doutrina nacional, ou, pelo menos, das obras mais importantes que trataram sobre o objeto deste trabalho. Metodologicamente, dada a riqueza de conteúdo e opiniões, opta-se por dedicar a cada autor, um tópico individualizado com as principais ideias conceituais sobre a elisão tributária. A proposta tem o condão de melhor trabalhar, conhecer e sistematizar as noções e construções teóricas que foram desenvolvidas nas últimas décadas acerca da elisão tributária, trazendo um panorama geral da literatura, as tendências, os enfoques que foram dados à problemática, fornecendo subsídios teóricos para, a partir de uma releitura crítica, trazer nossa contribuição a esse instigante tema.

4.2.1 Rubens Gomes de Sousa: *evasão fiscal*, fraude fiscal e o critério cronológico

A maior contribuição de Rubens Gomes de Sousa no estudo da elisão tributária, bastante difundida e empregada pela doutrina nacional, foi o desenvolvimento de um critério distintivo que pudesse de modo seguro diferenciar as figuras da *evasão*

⁴¹⁵ VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 10.

⁴¹⁶ Ibidem, p. 13-14.

fiscal e a *fraude fiscal*, qual seja, o *critério cronológico*, também chamado de *critério temporal*, ou, ainda, critério do *momento da ocorrência do fato gerador*.

Rubens Gomes de Sousa explica que as infrações tributárias simples são atos que constituem violação apenas às leis tributárias, sem configurar infrações para o Direito Penal. Por existirem infrações dos mais variados tipos, o autor lança mão de sua classificação. Define *fraude fiscal* como “toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido”. Por sua vez, a *evasão* seria também “uma ação ou omissão destinada a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo”, mas que se diferencia da fraude fiscal, pois esta última constitui infração à lei, sendo punível, ao passo que, a evasão não constitui infração e não é passível de punição.⁴¹⁷ Nota-se, portanto, que o autor utiliza o termo evasão para designar uma conduta lícita.

Ademais, desenvolve um critério cronológico ou temporal para diferenciar a evasão da fraude fiscal. O autor assume que o critério da intenção do contribuinte não é conveniente, haja vista que, tanto na fraude como na evasão há a intenção de evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo. Da mesma forma, o critério da natureza dos atos praticados, isto é, se lícitos ou ilícitos, segundo o autor, não serve para diferenciar os fenômenos, assim como não resolve o problema, pois o que interessa é o resultado visado pelo contribuinte com a realização da conduta. Desse modo, defende que o único critério seguro para diferenciar as figuras consiste em saber se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar, ou reduzir o pagamento do tributo, ocorrem antes ou depois da ocorrência do *fato gerador*. Se antes, trata-se de evasão. Se depois, trata-se de fraude fiscal.⁴¹⁸

Justifica seu critério distintivo com o seguinte argumento: se os atos ocorrem antes da ocorrência do fato gerador, ainda não há obrigação tributária, assim como não há o direito da Administração Tributária ao tributo. Logo, em nada poderá o Fisco objetar, se o contribuinte, por meios lícitos, consegue evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que o fato gerador ocorra na medida e no tempo que lhe seja mais benéfico. Por outro lado, se o contribuinte atua após a ocorrência do fato gerador, a obrigação tributária já surgiu, e por mais que utilize meios lícitos, só poderá visar a modificação e a ocultação de uma situação jurídica já concretizada em favor do Fisco.

⁴¹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: IBET: Resenha tributária, 1975. p. 137.

⁴¹⁸ Ibidem, p. 138.

Assim, a Administração Tributária poderá então de modo legítimo exigir seu direito ao tributo, por mais que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o sujeito passivo.⁴¹⁹

Portanto, para Rubens Gomes de Sousa, a fraude fiscal é conduta que atua sobre a obrigação tributária. Quando a conduta fraudulenta atua a partir da ocultação do fato gerador ou de elementos importantes para o lançamento do tributo, recebe a denominação de *sonegação*. A evasão, por sua vez, essencialmente, é praticada por meios lícitos, pois caso os atos realizados pelo contribuinte sejam ilícitos, deixam de ser evasão, sendo passível de punição. A fraude fiscal, todavia, é sempre punível, pois configura infração, ainda que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos em si mesmos.⁴²⁰

4.2.2 Amílcar de Araújo Falcão: economia fiscal e evasão em sentido estrito (fraude à lei)

Amílcar de Araújo Falcão traz novos contornos acerca da compreensão do fenômeno elisivo, haja vista ser um dos principais expositores e defensores na doutrina nacional da interpretação econômica do Direito Tributário.⁴²¹ Para o autor, na análise do *fato imponible*, há de se verificar a relação econômica por ela traduzida, ainda que revestida de forma jurídica anormal. O que interessa no processo de interpretação da lei tributária é a consistência econômica do *fato gerador*, a normalidade dos meios adotados para o atingimento dos fins, assim como a finalidade que o tributo desempenha. Trata-se de técnica acerca do modo como deve se considerar os fatos ou situações relevantes juridicamente para tributação, perquirindo seu conteúdo e essência. O que vai interessar não é a fórmula léxica usada pelo legislador para traduzir a operação, mas a própria relação econômica. O intérprete deve realizar as considerações econômicas da lei tributária no enquadramento do caso concreto ao comando do texto

⁴¹⁹ O autor dar dois exemplos para ilustrar a evasão e a fraude fiscal. Quando a lei cobra um imposto maior sobre a sucessão *causa mortis* e menor sobre as doações feitas em vida, e o contribuinte, para pagar imposto menor, realiza em vida a partilha de seus bens a herdeiros, há evasão. Quando a lei cobra imposto maior sobre venda e menor sobre as doações, e o contribuinte efetua uma venda, mas, para pagar imposto, passa escritura de doação e recebe o dinheiro por fora, há fraude fiscal. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: IBET: Resenha tributária, 1975. p. 138.

⁴²⁰ Ibidem, p. 139.

⁴²¹ Sobre as ideias do autor a respeito da teoria da interpretação econômica do Direito Tributário, ver tópico 3.6.

legislativo, tendo em vista não apenas a sua literalidade, mas a *mens legis* ou *ratios legis*.⁴²²

Segundo o jurista, se nas relações civis, disciplinada pelo Direito Privado, o que é relevante é a *intentio juris*, para o Direito Tributário, interessa a *intentio facti*. No âmbito das relações econômicas, cada intenção empírica corresponde a uma intenção jurídica típica, ou seja, uma intenção que se exterioriza por meio de forma jurídica típica. Quando estas coincidem, o conceito de Direito Privado é recepcionado integralmente pelo Direito Tributário. Se ocorrer alguma falta de equivalência entre a forma jurídica empregada pelo particular e a realidade econômica, cabe ao intérprete conferir plena atuação ao comando legal, isto é, fazer incidir a norma jurídica tributária levando em consideração a operação econômica efetivamente realizada.⁴²³

Para Amílcar de Araújo Falcão, quando há o manifesto propósito de adotar fórmula anormal ou atípica para revestir a *intentio facti* que possui conteúdo econômico indisfarçável, ainda que a estrutura negocial adotada seja lícita, há a configuração de *fraude à lei*. Desse modo, cabe ao intérprete conferir integral significação contida na lei, considerando o substrato econômico do fato gerador. Para o jurista, isso não importaria em aplicação analógica, nem atividade criativa do aplicador, ou aplicação de princípios econômicos, mas apenas colher e dar plena aplicação aos comandos da lei, independente das manobras dos contribuintes.⁴²⁴

Portanto, a partir de suas ideias acerca do processo de interpretação da lei tributária, Amílcar de Araújo Falcão defende que quando o contribuinte usa forma jurídica completamente anormal ou atípica, ainda que não proibida pelo Direito Privado, com exclusivo fim de não pagar tributo, pagar a menor ou obter postergação do pagamento, comete *fraude à lei*. Para o autor, nem toda vantagem fiscal consiste propriamente em *evasão*. Quando o contribuinte não manipula o fato gerador e dispõe sobre os seus negócios de modo a pagar menos tributos há *economia fiscal* (*Steuereinsparung*) legítima e válida. Para que ocorra evasão é necessária a distorção na

⁴²² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 67, 74-76; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 29-31.

⁴²³ O autor explica que quando a lei tributária define como hipótese normativa a venda, a referência é léxica, tendo em vista uma fórmula elíptica, na qual se considera a relação econômica que se tem normalmente sob a forma de venda, pouco importando a forma jurídica exteriorizada pelo contribuinte. FALCÃO, op. cit., 1994. p. 78-79.

⁴²⁴ Para Amílcar de Araújo Falcão, o que se busca com esse método interpretativo é apenas não reconhecer e legitimar a imaginação fértil e construtiva do contribuinte e a faculdade de poder decidir quando e como irá pagar tributo, mediante a manipulação das formas jurídicas. *Ibidem*, p. 80-81.

forma jurídica, ou seja, uma anormalidade ou atipicidade da forma jurídica em face da relação econômica por ela exteriorizada. Sendo assim, a *evasão tributária em sentido estrito* (*Steuerumgehung*), é caso particular de *fraude à lei*, devendo ser combatida pela interpretação econômica do Direito Tributário.⁴²⁵

4.2.3 Alfredo Augusto Becker: evasão fiscal (elusão ou evasão legal) e fraude fiscal

Alfredo Augusto Becker lançou novos olhares no âmbito da doutrina do Direito Tributário em nosso país, que teve reflexos também na temática da elisão tributária. O autor denuncia os perigos de um sincretismo entre o pensamento jurídico científico e o pensamento econômico. Advertia que, a linguagem jurídica está cheia de expressões que demonstram o peso que os juristas conferiam ao fato, afirmando que o “fato está em rebelião no Direito Tributário”. Becker critica a interpretação funcional do Direito Tributário, a denominada interpretação econômica do Direito Tributário, e a possibilidade de aplicação do abuso do direito e da analogia para fins de tributação.

Quanto à interpretação econômica do Direito Tributário afirma que “é filha do maior equívoco que tem impedindo o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica”. Essa teoria hermenêutica “inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário”. Segundo o jurista, na interpretação segundo a realidade econômica e sua utilização sobre as práticas de evasão (aqui empregado com o sentido de elisão pelo autor, ou seja, uma conduta lícita e legítima), quem age de modo ilícito é o intérprete que abstrai a estrutura jurídica para se fixar apenas na realidade econômica e fazer incidir o tributo.⁴²⁶

Compreende que os que negam a licitude da *evasão legal*, *elusão* ou *evasão fiscal*, e entendem que se deve fazer o abandono da estrutura jurídica, aceitando apenas a realidade econômica, acabam por implantar e defender na seara do Direito Tributário a teoria do abuso do direito e todos seus equívocos. Para o autor, o uso imoral do direito é o único critério que permite distinguir o abuso do direito como categoria específica, não

⁴²⁵ Reconhece que a interpretação econômica, contudo, apenas é admissível para corrigir situações anormais criadas de modo artificial pelos contribuintes, mas que não pode, na generalidade dos casos, autorizar a modificação dos conceitos utilizados pelo legislador a partir da aplicação de critérios subjetivos do intérprete. Exemplifica que em caso do legislador tributar empréstimos e isentar vendas, não pode o aplicador, pela interpretação econômica, equiparar vendas à empréstimos, fazendo incidir a norma jurídica tributária sobre aquelas operações. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 33-36.

⁴²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 117.

concordando com a sua juridicização, que permite a condenação do uso de um direito com base em um critério moral. A evasão não seria uma utilização imoral do direito, pois se trata de aspiração justa e natural do indivíduo ligada à vida econômica de buscar um resultado econômico com o menor pagamento de tributos.⁴²⁷

Quanto aos conceitos de elisão e evasão, Becker adota terminologia própria. Utiliza o termo *evasão fiscal* (elusão ou evasão legal) para referir-se à elisão fiscal (no sentido mais consolidado do termo), diferenciando do que ele denomina de *fraude fiscal*. Como explica, apenas há a incidência da norma jurídica tributária com a efetiva realização da hipótese de incidência tributária no plano fenomênico. Se determinado efeito econômico não integra a hipótese de incidência de uma norma jurídica tributária, esse efeito econômico não é relevante e nem determinante para a incidência da norma em questão. Logo, a evasão fiscal é perfeitamente possível e legítima, desde que, o indivíduo para chegar a um determinado efeito econômico pretendido: não viole regra jurídica ou sua eficácia; não realize a hipótese de incidência da norma jurídica tributária a partir da adoção de outros caminhos ou realize a hipótese de incidência de norma jurídica tributária mais benevolente. Todavia, quando o indivíduo viola regra jurídica tributária ou sua eficácia para chegar ao efeito econômico pretendido, incorre na realização de fraude fiscal. Afirma que, com maior frequência, é a eficácia jurídica decorrente da incidência da norma jurídica tributária que o indivíduo acaba violando.⁴²⁸

Para então diferenciar essas duas figuras (evasão fiscal e fraude fiscal), Becker se vale do critério cronológico proposto por Rubens Gomes de Sousa, ou seja, se os atos praticados pelo contribuinte com o fim de evitar, retardar, ou reduzir o pagamento do tributo foram realizados antes ou depois da ocorrência do fato jurídico tributário. Se antes, estar-se diante de evasão legal (elisão), pois o contribuinte age antes da ocorrência do fato jurídico tributário, e, portanto, não há obrigação tributária ainda, haja vista que o direito do Fisco ao tributo estava apenas no plano abstrato, não tendo sido efetivado concretamente. No segundo caso, todavia, há fraude fiscal, pois o contribuinte age posteriormente a ocorrência do fato jurídico tributário, já havendo a obrigação de pagar tributo. Qualquer atividade do contribuinte, assim, será para modificar ou ocultar uma situação jurídica já existente em favor da Administração tributária.⁴²⁹

⁴²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 126, 136.

⁴²⁸ Ibidem, p. 123.

⁴²⁹ Ibidem, p. 123-124.

Na evasão fiscal, o negócio jurídico é desejado pelas partes que se sujeitaram às regras jurídicas que disciplinam o negócio e também se sujeitaram a sua eficácia jurídica e econômica, não podendo cogitar-se de simulação, mesmo que os efeitos econômicos irradiados sejam análogos ou idênticos aos efeitos econômicos do negócio jurídico que foi evitado com o fim de evadir (ou eludir) o tributo. Desse modo, a evasão é legítima, pois não há violação nem da norma jurídica tributária e nem de sua eficácia, devendo ser respeitada e observada pelo intérprete. Becker compreende que não pode o intérprete abstrair a estrutura jurídica adotada para focar na realidade econômica, agindo, assim, ilicitamente. Por outro lado, a fraude fiscal é ilícita, pois o contribuinte se vale de estrutura jurídica que viola norma jurídica tributária ou que despreza a eficácia jurídica resultante da incidência da norma jurídica tributária. Nesse caso, o intérprete pode verificar se a estrutura jurídica é inexistente, nula ou anulável, ou seja, de que maneira a nulidade, a anulabilidade da estrutura jurídica influi para frustração da incidência ou não da norma jurídica tributária.⁴³⁰

4.2.4 Gilberto de Ulhôa Canto: elisão e evasão (fraude)

Gilberto de Ulhôa Canto compreende perfeitamente legítimo o entendimento de que o contribuinte pode escolher o caminho menos oneroso fiscalmente para alcançar o seus objetivos, desde que, para isso, opte por solução que a lei não proíba e nem declare ilegítima. A licitude formal é premissa necessária da elisão, em oposição à figura da evasão.⁴³¹ O que resta perquirir são as condições do exercício dessa liberdade de escolha do contribuinte, tendo em vista as hipóteses de ilicitude previstas pelo ordenamento. Desse modo, há uma diferença conceitual entre a conduta ilegal (fraude, evasão) e a legal e lícita (elisão). Seguindo a linha adotada por Rubens Gomes de Sousa, o autor reconhece que tanto na evasão quanto na elisão o propósito do contribuinte é de evitar, reduzir, ou retardar o pagamento do imposto, sendo que a diferença entre as duas está na ilicitude da primeira, e na licitude da segunda. O critério que deve subsistir nessa diferenciação está relacionado à configuração do fato jurídico tributário que se quer

⁴³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 125.

⁴³¹ CANTO, GILBERTO de ULHÔA. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1988. p. 34.

impedir ou retardar, ou, cujo montante, uma vez nascida a obrigação tributária, deseje-se diminuir.⁴³² Nas palavras do jurista:

Portanto, se o contribuinte age ou se omite antes da ocorrência do fato gerador segundo definido na lei aplicável, e sempre no pressuposto de que o seu procedimento seja objetivo e formalmente lícito por não contrariar lei alguma, haverá elisão, enquanto que existirá evasão se o ato ou a omissão é posterior à ocorrência do fato gerador.⁴³³

4.2.5 Antonio Roberto Sampaio Dória: elisão fiscal e evasão fiscal

Um dos primeiros autores a categorizar e sistematizar os conceitos de *elisão* e *evasão fiscal* foi Antonio Roberto Sampaio Dória, tendo sua obra consagrado o uso desses dois termos na literatura nacional. De início, quanto à terminologia, o autor chama atenção para a carência de uniformidade terminológica, metodológica e estrutural do estudo sobre a elisão e a evasão. Os termos *evasão*, *evasão ilícita*, *evasão ilegítima*, *fraude*, *fraude ilícita*, são usados para designar a modalidade dolosa de frustração da satisfação do tributo devido. Por outro lado, os termos *elisão*, *evasão*, *evasão lícita*, *evasão legítima*, *evasão legal*, *fraude lícita*, ou *economia fiscal*, são usados para designar a modalidade válida de evitar o nascimento do dever de pagamento do tributo. Nota-se, desde já, a confusão terminológica e conceitual que os termos suscitam.⁴³⁴

O autor prefere terminologicamente, seguindo a dicotomia no Direito norte-americano existente entre *tax evasion* e *tax avoidance*, adotar *evasão* ou *fraude* para referir-se à ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, e *elisão* ou *economia fiscal* para a ação tendente a evitar, minorar ou postergar a ocorrência do fato gerador. Contudo, admite que, os termos empregados no Direito

⁴³² CANTO, GILBERTO de ULHÔA. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1988. p. 40-41.

⁴³³ Ibidem, p. 41.

⁴³⁴ Outras expressões infelizes são citadas pelo autor: *negócio fiscalmente menos oneroso*, *evasão permitida*, *transação tributariamente favorecida*. Aponta, ainda, a contradição existente na utilização de um termo nuclear como *evasão* ou *fraude* e somado a ele o uso dos qualificativos *legal* ou *ilegal*, haja vista que, uma categoria jurídica não pode, ao mesmo tempo, ser legal ou ilegal. Ademais, adverte que o termo *evasão* é inadequado em sua conotação moderna para caracterizar a conduta de evitar, por meios lícitos, o ônus tributário, pois, de imediato, o referido termo sugere a noção de uma fuga ardilosa, dissimulada, ilícita a um dever ou obrigação. Assim, adicionar ao termo nuclear *evasão* o adjetivo ilegal ou ilícito mostra-se pleonástico. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 23.

norte-americano são mais ricos e expressivos em significado do que em nossa língua corrente.⁴³⁵

Antonio Roberto Sampaio Dória conceitua a *evasão fiscal latu sensu* como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”.⁴³⁶ A ação ou omissão dos que estão incumbidos ao dever fiscal tem como resultado a supressão, diminuição ou postergação do pagamento do tributo.

As modalidades evasivas omissivas são a *evasão imprópria* e a *evasão por inação*.

Na evasão imprópria há uma abstenção do sujeito em realizar atos ou estar em situação jurídica da qual decorra a obrigação tributária. Por exemplo, o ato de abstenção de importação de uma mercadoria onerada pela carga tributária; ou a abstenção do consumo do tabaco ou do álcool em razão da carga tributária incidente elevada. Como explica Antonio Roberto Sampaio Dória, em sua acepção etimológica, o termo evasão comporta esse significado de abstenção de conduta, contudo, do ponto de vista técnico, não é precisamente exato, pois na evasão o agente busca atingir um resultado econômico e evitar o ônus fiscal dele decorrente. O que é relevante propriamente ao domínio do Direito Tributário, dado seu caráter normativo, é impedir a correlação do “fato gerador” e a subsequente ausência, redução, ou postergação do pagamento do tributo por meio de alguma modalidade evasiva. Se não existe a causa que produz o efeito jurídico necessário do nascimento da obrigação tributária em razão de uma mera abstenção de conduta, o problema reside precisamente no âmbito da Política Fiscal. Nesse caso, interessa ao legislador buscar os motivos, as razões e as consequências extrafiscais das abstenções dos particulares, realizadas apenas para não se sujeitarem ao tributo incidente sobre a operação econômica. Por essas razões, o autor designa essa modalidade evasiva como *evasão imprópria*.⁴³⁷

Ainda no âmbito da *evasão imprópria*, há a hipótese de transferência econômica do ônus fiscal do “contribuinte de direito” para o “contribuinte de fato”, no denominado fenômeno da repercussão tributária, especialmente, no caso dos impostos indiretos. Nessas situações, não se verifica uma frustração da realização do fato gerador ou do adimplemento da obrigação tributária. O que se verifica, contudo, é o

⁴³⁵ Segundo Dória, a menor riqueza significativa dos termos em nosso idioma se deve ao vácuo deixado pela deficiência eufônica de substantivos derivados do verbo *evitar*. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 24.

⁴³⁶ Ibidem, p. 9.

⁴³⁷ Ibidem, p. 16-17.

deslocamento do *status* de sujeito passivo, por meio do mecanismo de formação do preço ou mediante convenção contratual. Não seria propriamente caso de evasão, mas um problema de justiça tributária quanto à distribuição dos encargos tributários.⁴³⁸

A outra modalidade de evasão por omissão é a *evasão por inação (sonegação)*. São as mais relevantes dentre as evasões omissivas, em razão dos danos que acarretam ao erário, pois são realizadas após a ocorrência do fato jurídico tributário. Em muita das vezes, ocorre em razão da própria ignorância do contribuinte a respeito dos meandros da legislação tributária, que acaba cometendo infração à norma jurídica tributária e sujeitando-se a todas as penalidades, à cobrança coercitiva e a garantias do crédito tributário. Trata-se de *evasão em sentido próprio*, e consiste na inação consciente e voluntária do devedor, que não cumpre com suas obrigações fiscais no prazo e na forma determinada, ou quando deixa de fornecer elementos às autoridades para que estas possam efetivar o ato de lançamento, a exemplo da sonegação. Portanto, o que qualifica essa prática evasiva é a intenção, que pode ser constatada, presumidamente, em fatos de maneira objetiva. Alguns exemplos que são dados pelo autor: o tributo é efetivamente lançado e não contestado, e o contribuinte não realiza o pagamento; quando há a recusa de pagamento pelo contribuinte do tributo já devidamente julgado em processo administrativo ou judicial; quando não há o fornecimento de elementos, dados ou documentos que possibilitem o lançamento do tributo devido pela autoridade administrativa. Desse modo, a *evasão intencional por inação* é hipótese evasiva ilícita.⁴³⁹

A evasão comissiva pode ser ilícita ou lícita. O autor conceitua a *evasão ilícita* ou *fraude em sentido genérico* como a “ação consciente e voluntária do devedor tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido”.⁴⁴⁰ Ademais, o autor assim esclarece:

Na evasão ilícita, ou fraude em sentido genérico, atinge-se o resultado econômico colimado, mas, a meio caminho de sua exteriorização formal ou após esta, o contribuinte se vale de artifício doloso para, distorcendo-a, produzir as consequências tributárias acima indicadas, afastando-se aquelas que, segundo a lei, tal realidade econômica, assim juridicamente, vestida, deveria provocar.⁴⁴¹

⁴³⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 17-18.

⁴³⁹ Essa classificação dá ênfase no aspecto ação (fraude) e omissão (sonegação), em razão dos diversos graus de periculosidade e tratamento penal que cada um enseja. Assim, a sonegação, segundo o autor, seria uma espécie de fraude. Ibidem, p. 18-20.

⁴⁴⁰ Ibidem, p. 20.

⁴⁴¹ Ibidem, p. 20.

Subdivide-se nas seguintes modalidades: *fraude propriamente dita*, que consista na evasão por meios ilícitos de tributos devidos efetivamente; *simulação fiscal*, que diz respeito à evasão, por meios aparentemente lícitos, de tributo efetivamente devido; e *conluio fiscal*, que se dá por meio de fraude fiscal, mas com o ajuste doloso de duas ou mais pessoas. Tanto na fraude como na simulação, em última análise, os meios são sempre ilícitos. Quanto à exteriorização formal dos atos e negócios jurídicos, na fraude a ilicitude é evidente, e na simulação, há uma aparência de licitude por meio da ocultação ou deformação dolosa do efeito real sob o resultado produzido.⁴⁴²

A evasão lícita, ou *elisão fiscal*, por seu turno, que é a que nos interessa nesse trabalho, segundo o autor, consiste na “evasão concretizada na conduta individual preventiva tendente a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador”.⁴⁴³ Na *evasão legítima (stricto sensu)*, ou *elisão*, ou, ainda, *economia fiscal*, completa o autor:

(...) o agente visa a certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra *forma de exteriorização* daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.⁴⁴⁴

Dentro da evasão legítima ou *elisão fiscal*, Antonio Roberto Sampaio Dória reconhece algumas espécies: a *elisão induzida pela lei* e a *elisão resultante das lacunas da lei*. Na primeira, o legislador, por razões extrafiscais, permite ou induz a realização de negócios favorecidos fiscalmente, ou excluídos do âmbito de incidência da norma jurídica tributária (em sentido estrito), por meio de reduções, isenções e deduções. Desse modo, o particular atinge resultados econômicos de modo direto por meio da realização de estruturas negociais típicas induzidas pela lei fiscal benevolente. Em regra, não está o indivíduo, nos casos de indução legal, a amoldar os resultados econômicos às formas jurídicas mais adequadas do ponto de vista fiscal. Trata-se, segundo o autor, de *elisão imprópria*, pois a verdadeira elisão ocorre nas lacunas deixadas pela lei, mediante a utilização de novas formas jurídicas aos atos e negócios jurídicos que não se enquadram nas hipóteses normativas de tributos.⁴⁴⁵

⁴⁴² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 21-22.

⁴⁴³ Ibidem, p. 20.

⁴⁴⁴ Ibidem, p. 21.

⁴⁴⁵ Segundo o jurista, ainda que essa modalidade de elisão possa ter finalidades de grande relevância nacional e econômica como os incentivos fiscais regionais, por outro lado, na atualidade é muito

Segundo Dória, a elisão resultante das lacunas da lei é a elisão propriamente dita, pois os contribuintes se aproveitam lícitamente das imperfeições ou das “lacunas” deixadas pelo legislador. Embora as ditas “lacunas” não sejam desejadas pelo legislador tributário, este não fecha e completa os vazios legislativos por onde escapam os particulares. A respeito, vale a lição do autor:

O legislador, que não pode ser oniprevidente, deixa malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação de determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, da forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não mais terem, por conveniências da tributação, a eficácia econômica ou a utilidade negocial que incita à sua realização (...).⁴⁴⁶

Portanto, se na evasão atuam os meios ilícitos, na elisão operam os meios lícitos. Na evasão ocorre uma distorção da realidade econômica no momento em que ela se exterioriza, ou após a sua manifestação, que oculta (simulação) ou altera (fraude propriamente dita) o negócio jurídico efetivamente realizado, que é coincidente com o previsto em norma jurídica tributária, para o fim de obter o não pagamento de tributo, o pagamento a menor, ou a postergação do pagamento. Na elisão, o agente atua sobre a mesma realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a de forma jurídica alternativa lícita e permitida pelo Direito, que não está descrita normativamente na hipótese de incidência de tributo, evitando, assim, a subsunção normativa.⁴⁴⁷

4.2.6 Diva Prestes Marcondes Malerbi: elisão é direito subjetivo público

Diva Prestes Marcondes Malerbi afirma que o termo *elisão tributária* (em sentido estrito) é expressão que tem sido empregada para se referir a determinados comportamentos dos particulares em relação à tributação, quais sejam: “comportamentos tendentes a evitar uma tributação menos onerosa, mediante a via jurídica lícita que lhe proporcione tal desiderato”.⁴⁴⁸ Concretiza-se, desse modo, a elisão tributária, mediante a prática de atos e negócios jurídicos que são fundamentalmente

questionada as induções legais em regimes democráticos e igualitários nos quais não são admitidos benefícios a grupos ou classes sociais. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 28-29.

⁴⁴⁶ Ibidem, p. 29.

⁴⁴⁷ Ibidem, p. 32-33.

⁴⁴⁸ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 14.

motivados pelos efeitos tributários mais benéficos deles decorrentes. O que determina a eleição de determinados atos e negócios é a intenção de evitar a incidência da norma jurídica tributária, tendo em conta que, o resultado econômico obtido é o mesmo dos atos e negócios jurídicos sujeitos ao regime tributário desfavorável.⁴⁴⁹

Para a autora, na forma negocial construída pelos particulares, pela qual se concretiza a conduta elisiva, as partes querem os efeitos jurídicos do tipo de negócio realizado, bem como o seu escopo ulterior, que é o de se sujeitar a regime mais benéfico. Assim, a elisão tributária corresponde à categoria dos negócios jurídicos indiretos em matéria tributária, acompanhando nesse ponto o entendimento e a construção desenvolvida por Alberto Xavier.⁴⁵⁰

Em sua obra, Diva Prestes Marcondes Malerbi, na tarefa de perquirir uma definição para o conceito de elisão, indaga acerca da relação existente entre a hipótese de incidência e o consequente da norma jurídica tributária. Em outras palavras, se a implicação existente entre antecedente e consequente é extensiva ou intensiva. A implicação é extensiva, quando se puder afirmar que, de acordo com as normas e princípios aplicáveis a ela, os efeitos jurídicos prescritos seguem-se à verificação da hipótese, sendo o fato previsto na hipótese apenas suficiente para desencadear o nascimento do liame jurídico tributário, podendo esses efeitos também ser produzidos com fundamento em outras hipóteses normativas. A implicação é intensiva, se e quando se puder afirmar que, em razão dos princípios e normas jurídicas aplicáveis a ela, os aspectos essenciais do tipo descrito na hipótese não são apenas suficientes, mas também necessários para que se verifiquem os efeitos prescritos no consequente.⁴⁵¹

Nesse sentido, a autora conclui que a implicação da norma tributária é intensiva. O regime jurídico exclusivo da norma tributária aplica-se apenas aos casos previstos em seus pressupostos. As condutas não consideradas pelas hipóteses normativas possuem, assim, regime jurídico oposto ao estabelecido para as condutas nelas tipificadas. Nessa linha, ainda que o negócio jurídico indireto e o negócio jurídico típico previsto na norma jurídica tributária possuam efeitos econômicos análogos, e, ainda que o negócio jurídico indireto tenha sido realizado com a finalidade de evitar a tributação ou reduzi-la, não há incidência da norma jurídica tributária. Pela via da

⁴⁴⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 15.

⁴⁵⁰ *Ibidem*, 18-19.

⁴⁵¹ *Ibidem*, p. 39-40.

elisão, não há violação oblíqua ou oculta, pois não há efeitos tributários que decorrem dos pressupostos não contemplados nas hipóteses normativas.⁴⁵²

Segundo a autora, “o negócio jurídico indireto em que se traduz um comportamento elisivo posiciona-se perante a norma tributária desfavorável como uma hipótese de Não-incidência, pura e simples!”⁴⁵³ Em relação à norma tributária elidível, a conduta elisiva é irrelevante, pois não está definida em hipótese como condição necessária e suficiente para a exigência do tributo. Para que ocorra o fato jurídico tributário, pressupõe-se a qualificação jurídica do fato, a questão da validade e eficácia do negócio jurídico em que ocorre a elisão. Ademais, outras possibilidades de capitulação do comportamento elisivo se dão mediante a previsão do negócio jurídico indireto em norma isentiva, ou o negócio jurídico previsto na hipótese de norma tributária mais favorável em relação à norma tributária que se deseja elidir. Assim, as modalidades de elisão tributária são: hipótese de não incidência pura e simples; hipótese de não incidência legalmente qualificada (a autora usa a terminologia de José Souto Maior Borges); e hipótese de incidência em norma tributária mais favorável.⁴⁵⁴

Ademais, indo um pouco mais além, para perquirir com maior precisão a figura da elisão tributária, a autora busca conhecer o regime jurídico que legitima e positiva o comportamento elisivo e que o faz ser uma figura lícita e permitida. Raciocina que, se a elisão surge da não previsão do comportamento em uma norma tributária elidível e do regime nela estabelecido para a hipótese de incidência, então surge o exercício regular de um poder jurídico conferido ao particular, que pode ser uma esfera de liberdade ou um direito subjetivo.⁴⁵⁵

Com base em Pontes de Miranda, aduz que a noção de direito subjetivo vem do plano dos efeitos jurídicos, e dos sujeitos de direito depende a relação jurídica. Apenas há direito subjetivos porque há sujeitos de direito, e só há sujeitos de direito porque há relações jurídicas. Ademais, só há direito subjetivo e correspondente dever jurídico, porque há relação jurídica. A criação de direito subjetivos e correlatos deveres jurídicos está ligada à combinação de uma *perinorma* a uma *endonorma*, de modo implícito ou explícito. Sendo os comportamentos regulados, em seus modais deônticos, como obrigatórios, proibidos ou facultados, estes últimos decorrem do sistema normativo, por

⁴⁵² MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 40, 50-51.

⁴⁵³ Ibidem, p. 52-53.

⁴⁵⁴ Ibidem, p. 60-61.

⁴⁵⁵ Ibidem, p. 63-64.

ausência de uma norma que a torne uma conduta obrigatória. Para que se possa falar em direito subjetivo e não em esfera de liberdade do comportamento elisivo, a autora então busca no ordenamento o dever a ele correlacionado, assim como a perinorma e os sujeitos da relação jurídica.⁴⁵⁶

Segundo a autora em sua investigação, a Constituição Federal assegura direitos e garantias individuais, sendo direitos oponíveis ao Estado, delimitando o poder de tributar e criando uma área de proteção jurídica para os particulares, na qual o Estado não pode ingressar, que se relaciona com a liberdade negocial dos particulares e ao seu direito de propriedade. O catálogo legal das hipóteses normativas tributárias disposto no texto constitucional, assim como os princípios constitucionais previstos, delimitam o campo livre de tributação. A conduta elisiva não contemplada por norma jurídica tributária configura, desse modo, área de proteção constitucional do particular que é garantida e oponível ao Estado. Esse campo de liberdade não regulado consiste em limite jurídico ao poder estatal de tributar, impondo assim a obrigação de não interferir na área reservada ao particular que não extrapola os limites impostos pela lei. Assim, Diva Prestes Marcondes Malerbi conclui que a elisão tributária é um *direito subjetivo público* e seu perfil jurídico é de um *direito constitucional de liberdade* a que corresponde um dever por parte do Estado de se omitir na imposição do tributo.⁴⁵⁷

Portanto, a elisão tributária se manifesta mediante um direito subjetivo público relativo a uma liberdade assegurada pela Constituição, no sentido de que o Estado não pode interferir naquela esfera definida legalmente como de não ingerência estatal, no que diz respeito à imposição do tributo. Seria um direito de conteúdo negativo, ou seja, um direito consistente na omissão do Estado na esfera definida pela lei como de não intervenção estatal para fins de tributação.⁴⁵⁸

4.2.7 Alberto Xavier: da liberdade fiscal e o negócio fiscalmente menos oneroso

O autor se destaca por suas importantes obras sobre a legalidade, tipicidade e segurança jurídica, e suas implicações no direito à liberdade e propriedade dos

⁴⁵⁶ Por endonorma, a autora entende a norma jurídica que prevê o estabelecimento de um comportamento obrigatório consistente em um dever jurídico a ser observado. Entende perinorma como a previsão de um ato coativo em razão do descumprimento do dever imposto, sendo a inobservância de conduta proibida pelo Direito. A autora afirma, ainda, que comportamentos facultados decorrem da sistemática normativa, por ausência de uma perinorma que estabeleça uma sanção. MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 67.

⁴⁵⁷ Ibidem, p. 70-71, 74-76.

⁴⁵⁸ Ibidem, p. 81.

particulares, sobretudo, no que toca à problemática da elisão tributária. Assim como suas ideias sobre a utilização do negócio jurídico indireto para fins de economia fiscal. Segundo Alberto Xavier, a liberdade consiste em alternativa de comportamentos, de modo que, a liberdade de contratar compreende não apenas à possibilidade de opção entre um feixe de tipos ou modelos negociais oferecidos pelo Direito Privado para concretização do escopo prático perseguidos pelos particulares, mas também a própria liberdade de configuração jurídica dessas formas e modelos negociais, com fulcro na autonomia da vontade. A *liberdade fiscal* ou *liberdade de opção fiscal* garante que as opções ou alternativas negociais dos particulares apenas gerem consequências jurídicas tributárias se resultarem taxativamente da lei, como apregoa o princípio da tipicidade. O particular pode se movimentar livremente, com segurança, para além dos limites rígidos estabelecidos pelos tipos legais.⁴⁵⁹

Desse modo, Alberto Xavier reconhece a importância da construção realizada por Diva Prestes Marcondes Malerbi, no sentido de que a elisão corresponderia a um direito subjetivo público. Nesse ponto, o jurista português acrescenta que em matéria tributária o contribuinte dispõe de um *direito subjetivo defensivo* de que a Administração Tributária não crie ou aumente tributos por violações não permitidas pela Constituição Federal (como a utilização de cláusula geral, conceitos indeterminados, delegação, regulamento, analogia ou poder discricionário), que tem como consequência um espaço de liberdade para o cidadão. Do ponto de vista jurídico, esse espaço configura liberdade ou direito de liberdade, denominado de *liberdade fiscal*, em “que o cidadão pode livremente optar pelas condutas fiscalmente menos onerosas, face ao catálogo rígido de tributos que, por sua vez, garante a segurança jurídica da própria escolha face à previsibilidade da ação estatal”.⁴⁶⁰

Ademais, o jurista português em relação às hipóteses formuladas pelas normas jurídicas tributárias faz uma distinção entre tipos estruturais e tipos funcionais. Os tipos estruturais “são aqueles em que a norma jurídica utiliza para descrever sua hipótese conceitos de atos ou negócios jurídicos de Direito Privado sem alusão expressa aos efeitos econômicos por ele produzidos”. Os tipos funcionais se dão quando “a hipótese da norma tributária é caracterizada pela obtenção de um certo efeito econômico,

⁴⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 31-32.

⁴⁶⁰ O princípio da tipicidade garante liberdade de ação aos particulares e traz uma série de proibições, vedações e exclusões à competência dos entes políticos no âmbito da tributação, resultando assim para os cidadãos um direito subjetivo que tem por conteúdo um ato negativo, qual seja, o dever de abstenção ou proibição, pelo Estado de violação dessas garantias. Ibidem, p. 32-34.

independentemente da natureza jurídica dos atos ou negócios que para ele concorrem”.⁴⁶¹ Quando a lei utiliza tipos estruturais, o aplicador deve interpretar o sentido e alcance do conceito do ato ou negócio jurídico contemplado no antecedente, assim como o sentido e alcance do ato jurídico concreto realizado, para a subsunção do caso concreto à norma tributária, realizando a qualificação jurídica do ato em face do tipo tributário potencialmente aplicável. Assim, os negócios jurídicos relacionados com os tipos funcionais submetem-se ao regime jurídico do negócio jurídico direto correspondente, vez que a estrutura negocial é irrelevante para a tributação. Nos tipos estruturais, a estrutura jurídica é relevante de modo que o negócio jurídico indireto não é abrangido pelo tipo, ainda que atinja resultado econômico similar ao da estrutura jurídica típica.⁴⁶²

O autor não utiliza expressões como *elisão* ou *elusão* tributária, por compreender que o conceito de *elisão* não tem raízes na tradição da língua portuguesa. Em obra sobre o tema, em que desenvolve importante e aprofundado estudo sobre a utilização dos negócios jurídicos indiretos para fins de economia fiscal, utiliza a expressão *negócio fiscalmente menos oneroso* para os atos e negócios jurídicos realizados pelos particulares com o propósito de não pagar ou de pagar menos impostos. Alberga sobre a expressão, também os negócios simulados. Contudo, compreende que a prática de negócio fiscalmente menos oneroso apta a ocasionar de modo legítimo a supressão ou redução do imposto, não se revela através dos atos simulados, passível de punição, mas através de atos válidos.⁴⁶³

Como explica Xavier, os negócios jurídicos indiretos são celebrados para atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica do esquema negocial. Sua característica essencial reside no uso de um negócio jurídico típico para realização de

⁴⁶¹ Exemplo de tipo funcional seria a incidência do imposto de renda sobre todos os ganhos e rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes seja atribuída, da natureza, e espécie, bastando que o ato ou negócio tenha os efeitos previstos na norma jurídica tributária do imposto de renda, conforme prescreve o art. 51 da Lei nº 7.450/1985. Exemplo de tipo estrutural seriam as operações de crédito correspondente ao mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, sujeitas ao IOF, conforme o art. 13 da Lei nº 9.779/1999. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 34-35.

⁴⁶² Adverte Alberto Xavier, contudo, que a Administração Tributária está vinculada aos efeitos jurídicos dos atos ou negócios jurídicos realizados pelos particulares, mas não à qualificação dada por eles aos seus próprios atos, podendo requalificar o ato jurídico de acordo com a verdade material jurídica. Dá o exemplo dos particulares que qualificam como mútuo uma operação em que não há o dever de restituição, ou como contrato de *leasing* uma operação em que não há obrigação de compra. O erro de denominação jurídica não se confunde com a prática de simulação. Ibidem, p. 35-36.

⁴⁶³ XAVIER, Alberto. **O negócio indirecto em direito fiscal**. Lisboa: Petrony, 1971. p. 9, 14-16. apud PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 81-83.

um fim diferente do que consiste a sua causa ou função objetiva. Desse modo, assumem relevância para o Direito Tributário quando a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso. O resultado econômico ou empírico alcançado pelas partes, mediante negócios jurídicos indiretos, é análogo ou praticamente equivalente em caso de adoção da forma negocial normalmente escolhida, sem se submeter ao regime tributário aplicável ao negócio direto que é mais oneroso.⁴⁶⁴

Assim, há dois elementos essenciais do negócio jurídico indireto no Direito Tributário, que são o elemento objetivo e o elemento subjetivo. O elemento objetivo reside na divergência entre a estrutura (fins típicos) do negócio e os fins que as partes desejam atingir, denominada pela doutrina que condensa e elisão como “forma anormal, inadequada ou insólita”. O elemento subjetivo é conferido pelo fato de que a escolha do esquema negocial se dá pela intenção de excluir ou diminuir o tributo. Assim, o negócio jurídico indireto, como será visto em tópico específico, pode assumir modalidades diversas para fins de economia fiscal, como o negócio indireto de exclusão e o negócio jurídico impeditivo. Mas nem sempre, como adverte o autor, o negócio jurídico indireto busca evitar o tributo a partir da não realização do fato jurídico tributário, ou em razão de um outro fato impeditivo, mas apenas busca diminuir os efeitos jurídicos fiscais, a partir de um negócio indireto redutivo.⁴⁶⁵

Outras vezes, o efeito indireto do resultado economicamente equivalente não se obtém mediante um ato ou negócio jurídico indireto isolado, mas por uma “pluralidade de atos autônomos, realizados em uma sequência lógica e cronológica adequada ao efeito pretendido”. Ocorre mediante uma pluralidade de atos ou negócios coligados no que se denomina de procedimento negocial ou negócios de formação sucessiva, unidos por um nexo de continuidade e que produzem efeitos em cadeia, no qual a finalidade, ao final, só pode ser atingida com a prática de todos esses atos. Trata-se de procedimento negocial que pode ser realizado para atingir um resultado econômico não tributado ou menos oneroso tributariamente.⁴⁶⁶

4.2.8 Hermes Marcelo Huck: da elisão à evasão uma nebulosa travessia

⁴⁶⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 59-60.

⁴⁶⁵ Ibidem, p. 60-61.

⁴⁶⁶ Ibidem, p. 66-67.

Hermes Marcelo Huck é autor de importante estudo sobre os conceitos de elisão e evasão fiscal. Explica o jurista que, se a evasão sempre resulta em um comportamento ilegal em razão da fuga do pagamento do dever tributário, a elisão se caracteriza pelas amplas possibilidades que o indivíduo possui para subtrair-se ao ônus tributário, pois os particulares organizam suas atividades de modo a evitar a hipótese de incidência da norma tributária sobre o negócio que se deseja realizar. Em que pese esses conceitos fornecerem uma distinção aparente, o autor adverte que os limites são tênues entre os comportamentos, havendo uma zona de difícil de demarcação.⁴⁶⁷

Huck afirma que há uma tendência de se reconhecer o direito dos particulares estruturarem seus negócios da maneira mais conveniente, mediante formas jurídicas anormais ou insólitas, com o fim de reduzir o pagamento de tributos, desde que não haja a violação de normas jurídicas. Todavia, esta tendência tem sido fortemente criticada e sendo coibida nos mais diversos ordenamentos jurídicos,⁴⁶⁸ de modo que, não há uma liberdade total do contribuinte, que, atuando no plano da legalidade, pode fugir da lei tributária com a realização de esquemas carentes de finalidade econômica ou negocial. É cada vez mais comum a imposição de restrições à ampla liberdade do contribuinte, tendo em vista que a elisão não é vista com a mesma consistência nos diversos ordenamentos.⁴⁶⁹

Em sentido amplo, a evasão fiscal⁴⁷⁰ tem sido compreendida como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, não importando serem lícitos ou ilícitos os meios utilizados nesse processo”.⁴⁷¹ O autor explica que raramente as doutrinas e legislações estrangeiras diferenciam evasão ilícita e evasão lícita, pois em ambos os casos uma obrigação tributária ou foi descumprida ou foi abusivamente evitada. Todavia, atenta para separação que a doutrina nacional realiza, denominando de evasão ilícita “a ação

⁴⁶⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 3-4.

⁴⁶⁸ O autor explica que o enquadramento dos conceitos varia no cenário mundial, a depender da legislação tributária de cada país, dos tratados internacionais existentes, assim como em função das próprias ideologias políticas que influenciam na análise dos fenômenos. É possível que uma prática elisiva, em um determinado tempo histórico, seja considerada legal e legítima, e, posteriormente, passe a ser considerada ilegal. Ambas as figuras se concretizam mediante meios de não submissão à lei tributária. O que se tem é a ausência de subsunção normativa em razão da fuga do campo de incidência do tributo, ou, quando realizada a incidência, a utilização de meios ilícitos para impedir, retardar ou reduzir o pagamento do tributo devido. Se nesta há evasão, naquela é discutível se trata de elisão lícita. Ibidem, p. 32-34.

⁴⁶⁹ Ibidem, p. 4, 8.

⁴⁷⁰ O autor afirma que *evasão* é termo que advém das Ciências das Finanças, por isso carregado com um significado econômico que gera incertezas quanto ao seu sentido em âmbito jurídico. Ibidem, p. 30

⁴⁷¹ Ibidem, p. 15.

consciente e voluntária do agente, - e que, por meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios, procura eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido”. De outro lado, a evasão lícita tem sido compreendida como a “conduta preventiva do contribuinte, visando por meio de processos lícitos – ao menos em sua aparência formal – afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo”.⁴⁷²

Na evasão ilícita, há o artifício doloso, a malícia para fugir ao tributo, e se concretiza sobre as mais variadas formas, como a fraude propriamente dita, simulação e o conluio. Na evasão lícita, conhecida como elisão, o agente busca certo resultado econômico, mas para reduzir a obrigação tributária dela decorrente, ou suprimi-la, usa de meios aparentemente legais, ou não proibidos, que levam àquele mesmo resultado econômico, dentro do feixe de alternativas existentes que a lei possibilita. O resultado econômico obtido é análogo, mas o regime tributário aplicável é diverso em decorrência da utilização da forma jurídica distinta utilizada. Há a obtenção de uma vantagem patrimonial pelo agente que não ocorreria se não fossem postos em prática os procedimentos com a finalidade de evitar a norma tributária, subtraindo ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, por meio de atos lícitos, ainda que não congruentes com os desígnios da lei tributária.⁴⁷³

Para o autor, a elisão, ainda que tenha uma aparência de legalidade, causa um empobrecimento da Administração Tributária e um enriquecimento sem causa do contribuinte, violando a capacidade contributiva e a isonomia. Destarte, não sendo ilegal a elisão, não se sujeita à qualquer punição, mas ocorrendo o enriquecimento sem causa ou o abuso do direito, o tributo deve ser efetivamente recolhido sob a forma do tributo incidente sobre o efeito econômico produzido pelo ato ou negócio jurídico praticado.⁴⁷⁴

O elemento subjetivo não é critério hábil para diferenciar as figuras, pois em ambas, há a intenção de evitar o tributo ou pagar a menor. Quanto aos critérios dos meios utilizados ou do procedimento, na elisão atuam os meios lícitos, ou, aparentemente lícitos, ao passo que, na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos. Quanto ao critério cronológico, compreende que não é critério distintivo seguro e plenamente suficiente. Se os atos são realizados antes de qualquer verificação do fato jurídico tributário, pode-se estar diante de elisão, se ocorrido após o fato jurídico, resta configurada a evasão fiscal. Pelo critério cronológico, a elisão assenta-se na ausência de

⁴⁷² HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 18.

⁴⁷³ Ibidem, p. 18-19, 22.

⁴⁷⁴ Ibidem, p. 23.

verificação do fato jurídico tributário. Contudo, Hemes Marcelo Huck afirma que isso é contestável haja vista que o fato jurídico tributário apenas deixa de ocorrer em razão da atuação criativa do particular que se vale das imperfeições da lei. A elisão “pode ocorrer dentro da lei e dentro do espírito da lei, ou dentro da lei, mas contra o seu espírito”.⁴⁷⁵

Portanto, ainda que formalmente legal, a elisão pode ser considerada abusiva, ilícita ou até fraudulenta, ainda que a forma jurídica não seja proibida pelo Direito. A fórmula liberal não pode levar à legitimação da simulação ou abuso no uso das formas jurídicas. Entende que não se deve admitir uma interpretação essencialmente econômica, mas ressalta que não pode, no exame dos negócios jurídicos, ser deixado de lado as ponderações de natureza econômica que cercam o negócio, que podem retirar a legitimidade da conduta elisiva do contribuinte que visa apenas violar da maneira oblíqua a lei tributária.⁴⁷⁶ O autor acolhe as ideias lançadas por Marco Aurélio Greco, como será visto.

Assim, na nebulosa travessia entre a elisão e a evasão, o autor critica a doutrina tradicional que assegura a ampla liberdade dos particulares e se vale do conceito intermediário de elisão ilícita, caracterizada pelo abuso do direito. Assim, define o autor evasão fiscal, elisão lícita e elisão ilícita:

(...) se utilizará a expressão evasão fiscal para definir o comportamento ilegal ou fraudulento do contribuinte que foge ao pagamento do tributo devido, por qualquer forma mais ou menos criativa, partindo-se do pressuposto de que o fato impositivo já ocorreu e encontra-se o agente na posição de devedor da obrigação tributária. Elisão, por outro lado, abrangerá um espectro mais amplo de atos ou omissões destinadas a evitar, reduzir, ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos. Para esta hipótese será frequentemente empregada a expressão elisão lícita, ou simplesmente elisão. Elisão ilícita é a prática do agente destinada a não envolvê-lo na relação tributária, mediante o uso de meios não proibidos, mas anormais, insólitos, inadequados e que, de alguma forma, possam ser caracterizados como abuso do direito ao uso da forma jurídica.⁴⁷⁷

4.2.9 Hugo de Brito Machado: elisão, fraude fiscal e a crítica ao critério cronológico

Em um primeiro momento, Hugo de Brito Machado adverte que a evasão tributária é expressão que pode ser usada com significado genérico para referir-se à conduta tendente a evitar o pagamento do tributo. Quando essa conduta é realizada por

⁴⁷⁵ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 27-29.

⁴⁷⁶ Ibidem, p. 40-41.

⁴⁷⁷ Ibidem, p. 44-45.

meios lícitos, tem-se a evasão em sentido estrito, ou economia de tributo, ou, ainda, elisão. Para o autor, a diferenciação entre evasão é de gênero para espécie. Contudo, para evasão (em sentido estrito), como habitualmente empregado pela doutrina, o autor prefere o significado de fraude fiscal. Na elisão e na fraude não há qualquer diferença quanto à intenção e os fins, sendo idênticos.⁴⁷⁸ Para o autor, fraude é termo com significado mais claramente delimitado, relacionada ao elemento factual nas relações jurídicas, isto é, de uma inverdade ou uma alteração do fato no mundo fenomênico com o intuito de eliminar ou reduzir o imposto.⁴⁷⁹

Aliás, adverte o tributarista cearense que, se for o caso da utilização dos termos *elisão* e *evasão*, como tem sido usado pela doutrina especializada, terminologicamente, seria preferível a adoção do termo *elisão* para referir-se a conduta ilícita, e *evasão* para a conduta lícita de fuga ou redução da carga tributária. Ora, o termo *elisão* significa o ato de eliminar ou suprimir, ao passo que, *evasão*, é o ato de evadir, de fugir. Assim sendo, realiza sua defesa pela inversão dos termos:

(...) talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim quem evita pode estar agindo lícitamente.⁴⁸⁰

Apesar das explicações terminológicas e da necessidade de uma uniformização dos termos, o autor reconhece que o mais relevante é o desenvolvimento de critérios capazes de diferenciar precisamente as figuras da elisão e da evasão.

E nesse ponto, Hugo de Brito Machado faz importante análise acerca do critério do momento em que se realiza a conduta tendente a evitar ou reduzir o tributo, para fins de diferenciação da elisão e da evasão. Para o autor, a questão não é propriamente cronológica. O que é realmente relevante é se ocorreu ou não o fato

⁴⁷⁸ “Se assim não fosse não teriam sentido os incentivos fiscais. Um empresário que resolvesse instalar uma indústria no Nordeste, com a intenção declarada de não pagar imposto de renda sobre os lucros auferidos nessa atividade industrial, poderia ser acusado da prática de fraude, o que seria evidentemente um absurdo”. MACHADO, Hugo de Brito. Evasão tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1998. p. 448-449.

⁴⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016. p. 25.

⁴⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 108.

jurídico tributário. Assim, a questão é de interpretação relativa à hipótese descrita no antecedente normativo, ao fato efetivamente ocorrido, para daí se tirar uma conclusão: os fatos realizam ou não a hipótese de incidência tributária. O que diferencia essencialmente a elisão da fraude é que, a conduta adotada pelo particular evita a ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, não é anterior ou posterior ao fato jurídico, pois não há fato jurídico tributário simplesmente. Não há o fato jurídico tributário como marco temporal para se dizer que a conduta se deu antes ou depois, pois foi evitado em razão da conduta do particular. Na fraude (ou evasão), por seu turno, a conduta não apenas consegue evitar a ocorrência do fato jurídico, mas como também oculta, mascara, altera, de modo que, também não se configura o fato jurídico tributário. Portanto, o que diferencia elisão e evasão fiscal (fraude) é que: na elisão, evita-se a ocorrência do fato jurídico tributário; na evasão, o fato ocorre, mas se empresta a ele uma aparência diversa. Portanto, os limites normativos para as duas figuras residem na própria hipótese de incidência tributária.⁴⁸¹

4.2.10 Cesar A. Guimarães Pereira: elisão tributária (eficaz e ineficaz) e evasão tributária

Cesar A. Guimarães Pereira desenvolveu importante estudo sobre a elisão tributária a partir da revisão da doutrina nacional e estrangeira, bem como a análise do regime jurídico tributário e administrativo da figura, trazendo uma nova classificação. Afirma que, por mais que o vocábulo *elisão* não possua raízes na língua portuguesa, tendo em conta a dimensão pragmática da linguagem, a doutrina pátria acabou por consolidar a utilização da expressão *elisão tributária* para denotar comportamentos lícitos de economia de tributos. Contudo, o autor, para diferenciar regimes jurídicos diferentes, em sua proposta classificatória e conceitual utiliza os termos *eficaz* e *ineficaz*, respectivamente, para a situação de economia lícita e eficaz de tributos sujeitas a um regime jurídico de não incidência por inoccorrência do fato jurídico tributário, e para a situação em que a proposta elisiva carece de eficácia, mas que possui regime

⁴⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. Evasão tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1998. p. 449.

jurídico diverso da evasão tributária. Há, portanto, uma zona intermediária entre a *elisão tributária eficaz* e a *evasão tributária*, que é a *elisão tributária ineficaz*.⁴⁸²

Em um exercício de aprofundamento, o autor parte de um conceito provisório para então indicar uma definição de elisão tributária, tendo em vista sua proposta de classificação da figura jurídica em eficaz e ineficaz. Antes de enunciar a definição proposta pelo autor com todas as suas nuances, importante primeiramente expor o conceito provisório desenvolvido, bem como os critérios expostos pelo autor que permitem reconhecer a conduta elisiva. Segundo o autor, sobre a elisão tributária:

Trata-se de (1) conduta do particular consistente em (2) construção de um fato através de uma (3) forma jurídica lícita que (4) propõe ao Estado uma qualificação jurídica (enquadramento do fato construído em hipótese normativa ou em área de omissão legislativa) visada pelo particular, (5) tributariamente mais favorável que a hipótese normativa referente a fato jurídico-tributário (6) correspondente a uma equivalente manifestação de capacidade econômica ou de referibilidade a atuação estatal.⁴⁸³

Desse modo, os critérios de reconhecimento da figura jurídica em análise são: a conduta do particular; a construção do fato; a proposta de autoqualificação jurídica tributária; a adoção de forma jurídica lícita; equivalente manifestação de capacidade econômica ou referibilidade a uma atuação estatal; por fim, a vantagem tributária visada.⁴⁸⁴

Para o autor, a elisão ocorre no âmbito do fato jurídico tributário. O particular ao interpretar as normas jurídicas tributárias, constrói o fato jurídico tributário de modo a enquadrar-se em hipótese extraída pela sua atividade interpretativa. Logo, a elisão envolve uma proposta de subsunção a uma norma jurídica mais benevolente ou de não subsunção, aproveitando-se de área de omissão legislativa. A proposta de qualificação jurídica da conduta realizada pelo particular não vincula a Administração Tributária e o Poder Judiciário, que poderá reconhecer ou não.⁴⁸⁵

Tendo-se em conta que a fenomenologia de incidência normativa tributária ocorre em razão da configuração do fato jurídico tributário e da interpretação que se faça da norma jurídica tributária, a intenção de elidir, que se externa por meio de uma conduta que vem com uma proposta de qualificação jurídica, não traz qualquer alteração

⁴⁸² PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24-25.

⁴⁸³ Ibidem, p. 202.

⁴⁸⁴ Ibidem, p. 202.

⁴⁸⁵ Ibidem, p. 191-192.

na operação de subsunção. Melhor explicando, a proposta de qualificação jurídica nada mais é do que uma expectativa do particular em sua busca por uma economia de tributos, mas, que, de modo algum, vincula a atuação do intérprete e aplicador da lei.⁴⁸⁶

Nesse sentido, a proposta de qualificação jurídica é traço marcante para fins de diferenciação da elisão para a evasão tributária. O autor compreende que na evasão tributária o particular não constrói o fato jurídico tributário e sua conduta não se enquadra em norma jurídica (autônoma ou não autônoma) ou em área de omissão legislativa. Na evasão tributária, o particular nada mais que descumpre dever tributário já existente, por meio do inadimplemento ou mediante inadimplemento qualificado pela adoção de meios ilícitos, artificiosos ou dolosos.⁴⁸⁷

Ademais, como consolidado pela doutrina, na elisão consagra-se a adoção de meios lícitos. Não há na elisão tributária uma mera abstenção de realização do fato jurídico tributário. Visualizando pelo ângulo da incidência da norma jurídica tributária, não há propriamente diferenças entre a abstenção de realização do fato jurídico tributário e da elisão por ausência de subsunção normativa. Em ambos os casos, a conduta não se enquadra em nenhuma hipótese de incidência tributária. A propósito, Diva Prestes Marcondes Malerbi conclui que a elisão tributária se enquadra em hipótese de não incidência pura e simples, sendo submetida, portanto, a regime jurídico diferente do atribuído ao fato jurídico tributário. Contudo, para Cesar A. Guimarães Pereira, na elisão tributária, há uma proposta de qualificação jurídica, ou seja, a construção do fato para subsumir em uma norma jurídica mais favorável ou para não haver qualquer subsunção. Logo, há na elisão tributária manifestação de capacidade econômica, ao passo que, na mera abstenção não há qualquer fato com expressão econômica, sendo irrelevante para o Direito Tributário, como também apontado por Antonio Roberto Sampaio Dória. Na elisão, o fato construído pelo particular produz resultado econômico equivalente ao fato previsto na hipótese normativa.⁴⁸⁸

A hipótese normativa (por meio de normas autônomas ou não autônomas) ou a área de omissão legislativa pretendida pelo particular, mediante a realização da conduta elisiva, atribui ao fato construído um regime jurídico mais favorável do ponto de vista fiscal do que em relação ao regime jurídico do fato jurídico tributário. A vantagem

⁴⁸⁶ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 192-193.

⁴⁸⁷ Para o autor, não há diferença essencial entre o mero inadimplemento do dever tributário e o inadimplemento qualificado pela adoção de meios ilícitos. Contudo, nesse último caso, reconhece o maior grau de reprovação da conduta, que enseja sanções mais gravosas. Ibidem, p. 193.

⁴⁸⁸ Ibidem, p. 197-198.

tributária é aferida no dever tributário, que é suprimido ou tem seu montante reduzido. Essa supressão ou redução pode, ainda, se estender aos deveres instrumentais (redução dos *compliance costs*), podendo acarretar uma vantagem tributária apta a configurar elisão tributária.⁴⁸⁹

A construção do fato jurídico tributário relaciona-se à teoria do negócio jurídico indireto. O problema da elisão tributária liga-se à escolha de formas jurídicas por meio de negócios simulados ou negócios jurídicos indiretos. A construção do fato jurídico tributário pelo particular abrange tanto os negócios simulados quanto os negócios jurídicos indiretos.⁴⁹⁰

Em caso de normas jurídicas tributárias que adotam em seu antecedente conceitos estruturais na definição do fato hipotético, não há subsunção tanto na construção pelo particular de negócio jurídico simulado bem como no negócio jurídico indireto. Todavia, em caso de simulação, a Administração poderá desconsiderar o negócio jurídico e exigir o cumprimento do dever tributário, como se o ato simulado não existisse (simulação absoluta) ou com base no ato dissimulado (simulação relativa). Contudo, se a hipótese normativa descreve um conceito funcional, o fato jurídico tributário abrange tanto o negócio jurídico direto quanto o negócio jurídico indireto. Assim, não haverá a possibilidade de ocorrer elisão tributária eficaz, pois a hipótese normativa abrange todos os negócios jurídicos não simulados. Haverá, apenas, elisão tributária ineficaz (negócios jurídicos simulados), ou evasão tributária (em razão do descumprimento de deveres tributários já existentes).⁴⁹¹ Desse modo, tendo em vista todas essas nuances apontadas em seu estudo, o jurista então define elisão tributária (eficaz e ineficaz):

Trata-se da construção do fato jurídico-tributário, através de ato jurídico receptício ou negócio jurídico simulado ou indireto, visando o enquadramento de tal ato ou negócio em hipótese normativa (ou em área de omissão legislativa) tributariamente mais favorável em comparação com a hipótese normativa que, através de conceitos estruturais, descreve negócio direto (a) correspondente ao ato ou negócio jurídico dissimulado, (b) infirmado pelo ato ou negócio jurídico simulado ou (c) cujo objetivo ou resultado típico é equivalente ao objetivo ou resultado ulterior do negócio jurídico indireto.⁴⁹²

⁴⁸⁹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 201-202.

⁴⁹⁰ Ibidem, p. 204.

⁴⁹¹ Ibidem, p. 208-209.

⁴⁹² Ibidem, p. 211.

4.2.11 Marco Aurélio Greco: patologias do negócio jurídico e o novo perfil da capacidade contributiva como limitações ao planejamento tributário

Marco Aurélio Greco é, sem dúvidas, o autor que sugere uma modificação na leitura e análise da elisão e do planejamento tributário no âmbito nacional, trazendo novo panorama ao debate, sobretudo, a partir de um enfoque que confere maior eficácia à capacidade contributiva e isonomia dos particulares, em consagração de valores tutelados pelo sistema, como a solidariedade.

Quanto aos conceitos de elisão e planejamento, o autor afirma que a preocupação terminológica é útil, desde que não se transforme em mera discussão sobre as palavras, haja vista que, o essencial é circunscrever o objeto de análise. Assim, deixa a questão terminológica de lado, e afirma que *planejamento* e *elisão* seriam conceitos que dizem respeito à mesma realidade, diferenciando-se apenas quanto ao referencial adotado e a tônicas atribuídas a alguns elementos. No planejamento tributário, o foco de preocupação seria a conduta de alguém, suas qualidades, e outros elementos, como a licitude, e o momento em que ela ocorre. O foco da elisão, por sua vez, seria o efeito dessa conduta em relação à norma jurídica tributária, o que envolve necessariamente o debate sobre a capacidade contributiva e a isonomia. Entende que na discriminação de objetos, há sempre um núcleo preciso e uma zona de imprecisão. Não há uma linha divisória, mas uma faixa de fronteira para se identificar o que é planejamento e o que é elisão. Usa, então, tanto um termo quanto o outro para designar o mesmo fenômeno.⁴⁹³

Segundo o autor, há pelos menos três conjuntos de situações que estão fora do campo da elisão/planejamento, que são: as condutas repelidas, as condutas induzidas e as condutas positivamente autorizadas pelo ordenamento. Nas condutas repelidas, estão as hipóteses que configuram ilícitos;⁴⁹⁴ nas condutas desejadas ou induzidas, estão aquelas que o tributo é utilizado com finalidade extrafiscal; nas condutas positivamente autorizadas, estão as opções fiscais.⁴⁹⁵ O abuso do direito e a fraude à lei, que são

⁴⁹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 95-96.

⁴⁹⁴ Os ilícitos, sancionados negativamente, estão fora do campo de estudo da elisão. Toda operação que tenha o efeito de minimizar a carga tributária por meio de atos ilícitos não se trata de elisão, sendo posição unânime na doutrina. Trata-se dos ilícitos penais, ilícitos civis, ilícitos regulatórios e os ilícitos tributários. *Ibidem*, p. 99.

⁴⁹⁵ A princípio, as opções fiscais, que seriam alternativas legítimas conferidas pelo ordenamento e colocadas à disposição do contribuinte de acordo com sua conveniência, estariam fora do campo do fenômeno elisivo. Todavia, nada impediria que uma opção fiscal pudesse ser utilizada no âmbito de uma operação mais abrangente, que se pretenda seja qualificada como planejamento, especialmente, se há uma configuração construída de modo artificial pelo contribuinte. *Ibidem*, p. 106.

patologias do negócio jurídico, estão no conjunto dos ilícitos, embora não sejam ilícitos típicos. Há, ainda, as meras abstenções de fato dos particulares, que deixam de realizar condutas sem que isto tenha o intuito de reduzir a carga tributária.⁴⁹⁶

A questão principal para o autor sobre a elisão é se as operações desenvolvidas pelos contribuintes nas circunstâncias dos casos concretos, possuem os efeitos jurídicos tributários que se pretendem ter, e se esses efeitos são oponíveis ao Fisco. Em outras palavras, se os efeitos jurídicos tributários pretendidos de economia fiscal afetam ou não o interesse arrecadatório, ou seja, se devem ou não ser inibidos parcial ou totalmente. Quanto aos critérios distintivos desenvolvidos pela doutrina, quais sejam, o critério da licitude dos meios, o critério cronológico, e o da ausência de simulação, o autor defende que devem existir outros requisitos na análise. O foco deve sair do campo da licitude dos atos e ir também para o plano da eficácia do ato elisivo perante o Fisco. Os atos e negócios jurídicos não podem ser apenas lícitos, mas devem ser eficaz em relação à Administração Tributária.⁴⁹⁷

O planejamento tributário relaciona-se às condutas que o contribuinte pode realizar em busca da menor carga tributária legalmente possível. Legalmente, nesse sentido, diz respeito à licitude em sentido amplo, não em relação a uma norma específica, mas em relação ao Direito como um todo. A liberdade sob qual se assenta a elisão, surge a partir do exercício dessa liberdade na montagem dos negócios pelos particulares, de modo a pagar menos tributos em três perspectivas: no plano da norma (legalidade), no plano do fato (efetividade), e no plano dos valores (legitimidade). Pois na perspectiva clássica, a elisão tem como resultado: a perda de arrecadação; a violação da capacidade contributiva das situações passíveis de tributação; a criação de situações que quebram a neutralidade no mercado competitivo, assim como a isonomia tributária dos contribuintes.⁴⁹⁸

A primeira fase do debate sobre a elisão tributária, segundo Greco, é a fase da liberdade, salvo simulação. Essa fase reconhece que no relacionamento entre Fisco e contribuinte, há uma liberdade absoluta assegurada ao indivíduo para dispor seus negócios em prol de uma economia fiscal, salvo se, esses atos forem ilícitos, realizados depois do fato jurídico tributário ou com simulação. O desenho clássico da elisão é anterioridade em relação a ocorrência do fato jurídico tributário, a licitude e ausência de

⁴⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.p. 97-98.

⁴⁹⁷ Ibidem, p. 127-129.

⁴⁹⁸ Ibidem, p. 132-133, 137-138.

simulação. A base dessa concepção é que o tributo é visto como um instrumento de agressão à propriedade dos indivíduos, por isso a existência de um conjunto de regras que regem a atividade tributária do Estado. Nesse contexto, a elisão é tomada como um instrumento de defesa do contribuinte contra essa agressão. O particular atua nos vazios normativos ou lacunas da lei tributária. Essa perspectiva confere ampla primazia à legalidade, por isso fala-se em legalidade estrita e em tipicidade fechada das hipóteses normativas, bem como na proibição da analogia em matéria tributária. O autor questiona a tipicidade fechada e a legalidade estrita que na sua visão está carregada com um elemento ideológico que pretende proteger a propriedade mais do que a liberdade. Nesse modelo, se resolve a problemática da elisão com um pensamento binário (lícito ou ilícito), e com a ideia de manipulação de forma ou estrutura jurídica de modo a não se subsumir em norma tributária como chave para fundamentar a conduta elisiva.⁴⁹⁹

A segunda fase no debate cogita de que a simulação não é a única patologia do negócio jurídico que contamina a elisão tributária, mas também outras patologias que possuem o mesmo efeito provocado pela simulação, qual seja, o de tornar o planejamento tributário inoponível ao Fisco. Seriam as patologias típicas regidas pelo Direito Civil, quais sejam, o abuso de direito e a fraude à lei que levam à ilicitude ou à nulidade do negócio, bem como as patologias que não tornam o negócio jurídico ilícito ou nulo, mas que afetam os efeitos tributários perante o Fisco em razão de abusos e distorções de situações jurídicas subjetivas, direitos, formas ou estruturas jurídicas.⁵⁰⁰

Marco Aurélio Greco afirma que o direito à auto-organização não é absoluto e não se trata propriamente de um direito, mas de uma liberdade exercitada pelo contribuinte em situações jurídicas subjetivas nas quais se busca obter menor carga tributária. O exercício dessa liberdade de auto-organização comporta restrições. Segundo o autor, o Estado Democrático de Direito exige que a interpretação e aplicação do Direito compatibilizem os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade, proteção à propriedade) com os relativos ao Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade). Desse modo, a análise da elisão sofre o influxo de todos esses valores, não podendo apenas ser visualizada sob a utilização de formas jurídicas admissíveis, mas pelo ângulo da igualdade, solidariedade e justiça.⁵⁰¹

⁴⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 141-150.

⁵⁰⁰ Ibidem, p. 201.

⁵⁰¹ Ibidem, p. 205, 208-210.

Assim, a identificação do abuso do direito na conduta do contribuinte na seara do Direito Tributário possui consequências em matéria de elisão. Antes do Código Civil de 2002, em que o abuso de direito não era um ato ilícito, para o autor já implicava, como no exercício abusivo de liberdades, a inibição da eficácia do ato com vistas à obtenção de vantagem fiscal perante o Fisco. Com o advento do diploma supramencionado, o abuso de direito passou a ser qualificado como ato ilícito, fazendo com que o reconhecimento de conduta abusiva do contribuinte macule ou faça desaparecer um dos requisitos cruciais de reconhecimento da elisão, qual seja, a da utilização de meios lícitos. Assim, pelo reconhecimento do abuso de direito, tal como disciplinado pelo diploma civil, a conduta deixa de ser elisiva, passando a ser evasiva, pela utilização de meios ilícitos. O autor reconhece, ainda, que existem outras hipóteses ou possibilidade abusivas em matéria de planejamento tributário que, em que pese não se situarem no plano da licitude, situam-se no plano da eficácia em relação ao Fisco.⁵⁰²

Em caso de haver idênticas manifestações de capacidade contributiva, o contribuinte que age abusivamente para se furtar ao tributo acaba comprometendo a igualdade, a eficácia e imperatividade da norma tributária, bem como inibindo a plenitude do princípio da capacidade contributiva, colorido pelo princípio da solidariedade, em razão do art. 3º, I, da Constituição de 1988. O autor defende uma compatibilização da liberdade com a solidariedade. Busca-se assim inibir práticas sem causas, devendo-se coibir os planejamentos tributários realizados com motivos predominante fiscais para fugir à tributação, pois o ato abusivo traz prejuízos ao Fisco devendo a conduta ser neutralizada.⁵⁰³ Ademais, para o autor as figuras do abuso de direito e da fraude à lei nem necessitam estar previstas expressamente para serem aplicadas, pois se tratam de conceitos que advém da Teoria Geral do Direito que estão relacionadas à imperatividade do Direito, tendo aplicabilidade no Direito Tributário.⁵⁰⁴

Marco Aurélio Greco confere novos contornos ao princípio da capacidade contributiva para sustentar sua tese em relação aos limites do planejamento tributário. Para ele, o princípio da capacidade contributiva não se relaciona apenas ao dimensionamento do montante a pagar a título de tributo, mas também com a aptidão para participar no rateio das despesas públicas. Ademais, sua eficácia não está apenas ligada à existência de uma previsão normativa que descreve uma manifestação objetiva

⁵⁰² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 214-215.

⁵⁰³ Ibidem, p. 218-221.

⁵⁰⁴ Ibidem, p. 239.

de riqueza, mas de assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam atingidas pelo tributo.⁵⁰⁵

O princípio da capacidade contributiva norteia o legislador, mas também a interpretação e aplicação da lei tributária. Possui, assim, caráter muito mais relevante do que normalmente lhe é atribuído, sendo diretriz positiva que é aplicável antes mesmo da igualdade tributária. Para Greco, a igualdade tributária é critério de implementação concreta do sistema, cuja conformação é conferida pela capacidade contributiva. A doutrina comumente reconhece que para haver igualdade tributária, deve se atender a capacidade contributiva. Segundo o autor, primeiro se examina a existência da capacidade contributiva para que a tributação seja graduada, para depois se verificar se está em conformidade com a igualdade. Deixa de ser a capacidade contributiva um desdobramento da igualdade para se vincular à liberdade e a solidariedade.⁵⁰⁶

A propósito, essa é a terceira fase do debate que Greco denomina de liberdade com capacidade contributiva. Acrescenta-se às fases anteriores, que a capacidade contributiva pode eliminar o predomínio da liberdade de auto-organização para fins de economia de tributos. Mesmo que os atos não padeçam de nenhuma patologia e sejam lícitos, nem assim o contribuinte poderá agir de qualquer maneira, pois sua ação será vista sobre a perspectiva da capacidade contributiva. Trata-se de princípio estruturante e informador do sistema, desdobramento do princípio da solidariedade social, tendo repercussões na sua eficácia jurídica. O princípio passa a ser dirigido ao aplicador, servindo como critério interpretativo da lei tributária, de modo a ter uma eficácia positiva em sua aplicação, devendo ser alcançado até onde for detectado.⁵⁰⁷

Desse modo, o princípio da capacidade contributiva teria eficácia positiva para deflagrar uma norma geral inclusiva para fins de tributação, mesmo que a lei tributária preveja alguns casos de inoponibilidade, funcionando como um critério de decisão no caso concreto. Contudo, é necessário que o Fisco prove as distorções ou manipulações nas estruturas jurídicas e o contribuinte não demonstre outras razões que não sejam as de buscar reduzir o tributo. Em que pese essas considerações, Marco Aurélio Greco afirma que, por mais que a capacidade contributiva informe positivamente o ordenamento, no sentido de que deve ser atingida e que o ordenamento deve onerar as manifestações que a lei deseja tributar, este princípio não supre a falta de lei, apenas

⁵⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 217.

⁵⁰⁶ Ibidem, p. 231-231, 234.

⁵⁰⁷ Ibidem, p. 325, 333.

busca alcançar a manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei indica que devam ser atingidas.⁵⁰⁸

4.2.12 Heleno Taveira Tôrres e a tríade: elisão, elusão e evasão fiscal

Importante contribuição na doutrina é atribuída à Heleno Taveira Tôrres, que em seu estudo, entende que a postura do contribuinte de abster-se da tributação pode operar-se de três maneiras: há a economia legítima de tributos, conhecida como *elisão*, na qual o particular evita a incidência da norma jurídica tributária ou sujeita-se a regime jurídico tributário mais benéfico; há a *evasão fiscal*, que concretiza-se mediante o descumprimento direto da legislação tributária; e uma terceira figura, que não se confunde com as demais, que o autor denomina de *elusão tributária*, que ocorre através da utilização de negócios jurídicos aparentemente válidos, mas realizados com fraude à lei civil ou com simulação, que produzem o efeito de evitar a incidência da norma jurídica tributária, ou de se sujeitar ao campo de incidência menos oneroso; ou, ainda, como qualificado em outros ordenamentos jurídicos, por meio de negócios jurídicos lícitos, porém, atípicos, indiretos ou fiduciários.⁵⁰⁹

Inicialmente, para o autor, o vocábulo *evasão*, que, etimologicamente, quer dizer fuga, pode ser considerada como uma fuga para uma modalidade de restrição de liberdade que o ordenamento jurídico impõe. Em sentido amplo, o autor define evasão “como toda e qualquer forma de eximir-se à tributação, hipótese em que até mesmo a elusão seria espécie de evasão”.⁵¹⁰ Todavia, em sentido estrito, entende evasão como “o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial”.⁵¹¹ A elisão tributária, na doutrina pátria, é termo consagrado para designar um fenômeno lícito e legítimo no que diz respeito à economia de tributos, na qual o sujeito evita a obrigação tributária se aproveitando das lacunas, sem violar norma jurídica tributária.⁵¹²

A elusão tributária, na experiência jurídica internacional, seria uma violação indireta da lei que estaria em uma zona intermediária entre a legítima economia de

⁵⁰⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 353-354, 359.

⁵⁰⁹ Ibidem, p. 173-174.

⁵¹⁰ Ibidem, p. 177.

⁵¹¹ Ibidem, p. 178.

⁵¹² Ibidem, p. 182.

tributos e a simulação. Nesses ordenamentos, a elusão não seria simulação, pois não há uma ocultação ou mascaramento do ato (dissimulação ou simulação relativa) ou de algo inexistente (simulação absoluta). Ademais, difere-se da elisão, pois a redução do ônus fiscal se verifica pela violação indireta da lei tributária através do contorno do tipo tributário previsto na hipótese normativa. Revela-se a elusão tributária, nesses países, por meio da realização de atos e negócios jurídicos próprios que atendem aos requisitos formais, realizados com a finalidade de enquadrar-se em regime jurídico tributário mais benéfico, configurando uma violação indireta e oblíqua da lei tributária, em virtude do reconhecimento do “abuso de formas”, de “fraude à lei”, do “abuso de direito”, “da ausência de propósito negocial”, entre outros, a depender do ordenamento.⁵¹³ Vejamos a conotação atribuída ao conceito de elusão em nosso ordenamento pelo autor.

Para Heleno Taveira Tôrres, o termo *elisão* não poderia ser utilizado para referir-se à postura lícita do contribuinte na busca por uma economia legítima de tributos. O termo *elisão* vem do latim *elisione*, que significa o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir. Não é isso, que a rigor, se verifica na legítima economia de tributos. Para Tôrres, por rigor linguístico, deveria ser completamente abandonado o vocábulo para evitar confusões de linguagem. Contudo, dado o acatamento e consagração do termo pela comunidade jurídica, preferível mantê-lo com esse sentido, isto é, como sinônimo de legítima economia de tributos.⁵¹⁴

O autor, com intuito de evitar confusões conceituais, e para utilizar-se de termos que possam melhor representar as condutas sob análise, isto é, as que evitam a incidência de norma jurídica tributária mediante a manipulação dos atos de Direito Privado lícitos, mas desprovidos de causa, simulado ou em fraude à lei, o melhor termo é *elusão*. O termo *eludir*, que vem do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza, furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Desse modo, *elusivo*, diz respeito àquele que tende a escapular, a furtar-se com argúcia, que se mostra esquivo, arisco e evasivo. Desse modo, *elusão tributária* é termo que denota o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio jurídico realizado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação

⁵¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 187-188.

⁵¹⁴ Ibidem, p. 188.

dos efeitos jurídicos prescritos (nascimento da obrigação tributária), como previsto em lei.⁵¹⁵ Como o autor define:

Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.⁵¹⁶

Na tentativa de diferenciar a elusão tributária da evasão entende o autor que o critério cronológico, difundido na doutrina nacional pelos trabalhos de Rubens Gomes de Sousa, não trouxe qualquer relevância prática ou utilidade para se identificar as figuras. Pelo contrário, o critério cronológico apenas contribuiu para dificultar a diferenciação da elusão e da evasão, haja vista que, não raras são as possibilidades de ocorrer evasão antes da verificação do fato jurídico tributário. A diferença não é cronológica. O método mais seguro para saber se estar-se diante de elusão ou de evasão é mediante o exame minucioso do ato ou negócio realizado pelas partes e seus efeitos.⁵¹⁷

Outro critério utilizado para diferenciar a elusão tributária da evasão foi o critério da finalidade dos atos, que justificou, como trabalhado em tópico próprio, os defensores da interpretação econômica do Direito Tributário, e pouco ajudou a demarcar as figuras em análise, haja vista que a busca para evitar o pagamento de tributos pode decorrer de: legítima economia de tributos, com a realização de negócios jurídicos não sujeitos à incidência de norma jurídica tributária, ou sujeitos à norma jurídica tributária menos onerosa (isenção e opções fiscais); evasão, em que há o descumprimento direto de norma jurídica tributária; elusão, pela realização de ilícitos atípicos; ou, ainda, pelo mero inadimplemento.⁵¹⁸

Em ordenamentos estrangeiros, há uma tentativa de controle e combate contra a manipulação artificiosa dos atos e negócios jurídicos atípicos e indiretos para frustrar

⁵¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 188.

⁵¹⁶ Ibidem, p. 189.

⁵¹⁷ Ibidem, p. 188; TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001. p. 189-191.

⁵¹⁸ TÔRRES, op. cit., 2003. p. 190.

a ocorrência do fato jurídico tributário, ou enquadrar-se em regime jurídico menos oneroso. Trata-se de uma limitação da autonomia privada no controle desses negócios atípicos, com base no reconhecimento do abuso das formas, quando há utilização de uma forma jurídica não usual ou atípica para a causa que se deseja concretizar; ou com base no abuso do direito subjetivo de auto-organização. Assim, com bases nesses fundamentos, os ordenamentos reconhecem a desconsideração das estruturas formais adotadas pelos sujeitos, pois muitas das vezes estes agem com escapatória, estratégia, com escamoteação e de modo ardil, para, apenas, prejudicar a legislação tributária.⁵¹⁹

Ademais, o autor insiste na diferenciação da elusão e da elisão, pois naquela há uma ilicitude, enquanto que nesta, há uma economia legítima de tributos, logo se posicionando no sentido de que não é adequado designar como elisão a postura que acarrete uma violação oblíqua da lei tributária. O agir elusivo é ilícito, pois do contrário, não sofreria qualquer norma tributária sancionatória ou a possibilidade de desconsideração pela Administração para efeitos tributários. Ainda que os atos e negócios jurídicos sejam revestidos de uma aparente licitude, seus efeitos não o são em relação à legislação tributária, trazendo prejuízo.⁵²⁰

A ilicitude que se cogita no fenômeno elusivo não é típica, mas atípica. A ilicitude típica se dá pelo descumprimento de deveres ou obrigações, conforme as sanções estipuladas que demarcam taxativamente as condutas merecedoras de tais consequências jurídicas. Na ilicitude atípica, não há uma norma jurídica específica para conduta ilícita, o que necessita de uma regra geral que estipula sanções à atos danosos. Se no sistema dos ilícios típicos há um sistema fechado e taxativo, no sistema dos ilícitos atípicos há um sistema aberto, no qual não há categorias definidas previamente. No sistema tributário, haveria, portanto, a convivência de ambos os modelos.⁵²¹

As ilicitudes atípicas decorrem do descumprimento de condutas permitidas pelo Direito, estipuladas em normas jurídicas primárias, por afetação de princípios jurídicos. Há a existência de uma conduta permitida, a produção de um dano, intencional ou não, em razão da concretização daquela conduta. O dano não é admitido pelo ordenamento em virtude dos princípios que se projetam pelo sistema. Dada a rejeição do sistema, há a criação de regra jurídica nova que limita o alcance da primeira

⁵¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 191-192.

⁵²⁰ Ibidem, p. 195.

⁵²¹ Ibidem, p. 195-196.

norma, tornando a conduta permitida em conduta proibida pelo Direito, em razão dos seus danos.⁵²²

Portanto, o autor lança mão dessa categoria autônoma, visto que os atos e negócios jurídicos válidos e constituídos com o efetivo exercício da autonomia privada, são apenas lícitos em sua aparência, mas desprovidos de causa, realizados em fraude à lei ou com simulação. Apenas com o exame dos atos e negócios jurídicos, em relação à idoneidade, licitude, adequação e compatibilidade da forma com a causa, é que é possível definir se trata-se de elisão, elusão ou evasão.⁵²³

4.2.13 Sacha Calmon Navarro Coêlho: da ausência de simulação como critério distintivo entre elisão e evasão

Sacha Calmon Navarro Coêlho mescla os critérios expostos e sistematizados por Rubens Gomes de Sousa, Antonio Roberto Sampaio Dória e Alberto Xavier para então propor sua definição de elisão e evasão. Para o jurista, na evasão ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte intencional com o escopo de não pagar tributo, ou, ao menos, de pagar tributo a menor. O que diferencia as figuras jurídicas, em uma primeira aproximação, é a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita, os meios são sempre ilícitos, como no caso de fraude, simulação e conluio. Na elisão fiscal, os meios são sempre lícitos, pois não há qualquer vedação pelo legislador. Ademais, a elisão ocorre antes da realização do fato jurídico tributário, ou melhor, antes da exteriorização da hipótese normativa, pois o negócio se reveste de forma jurídica alternativa não descrita em lei como pressuposto de incidência, ou em forma menos onerosa do ponto de vista fiscal.⁵²⁴

Assim, evasão comissiva lícita (economia fiscal ou elisão fiscal) ocorre quando o agente, ao visar determinado resultado econômico, mediante instrumentos lícitos, adota fórmula negocial alternativa e menos onerosa. Aproveita-se da legislação não proibitiva e não equiparadora de fórmulas de Direito Privado. Ocorre também por meio de indução legal, quando o próprio legislador deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais. Todavia, a elisão propriamente dita, como já salientado por Antonio Roberto Sampaio Dória, ocorre nas “lacunas” da lei, aproveitadas pelos

⁵²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 197-198.

⁵²³ Ibidem, p. 198.

⁵²⁴ Ibidem, p. 42.

contribuintes. É esta prática elisiva que suscita questionamentos jurídicos e éticos na sua análise. Desse modo, o legislador não a quis, pois não a induziu legalmente, mas também não a vedou expressamente, quando poderia ter feito.⁵²⁵

Elenca três características principais da elisão: é realizada antes da ocorrência do fato jurídico tributário (critério cronológico desenvolvido por Rubens Gomes de Sousa); há o emprego de formas lícitas; corresponde a uma manifestação de vontade verdadeira, em que não há divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*. Pelo critério cronológico, a atuação do contribuinte se verifica antes da concretização do fato jurídico tributário, de modo que, a conduta realizada após a verificação do fato jurídico tributário, diz respeito à evasão fiscal. A licitude dos meios consiste em um segundo critério, que cumulativamente ao critério cronológico, valida a conduta elisiva.⁵²⁶

Contudo, o autor ainda lança mão de um terceiro critério que diz respeito à inexistência de simulação, isto é, o ato ou negócio jurídico que acarreta a redução do ônus fiscal ou ausência de subsunção normativa necessariamente deve corresponder a uma manifestação de vontade verdadeira, em que não há qualquer divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*. Na simulação, a intenção verdadeira do agente não é efetuar o negócio jurídico simulado, por isso enquadra-se em uma das figuras ilícitas empregadas para redução da carga tributária (evasão). Desse modo, o ato ou negócio jurídico realizado em conformidade com esses três critérios são oponíveis à Fazenda Pública, que assim não pode impor o tributo previsto para outro ato ou negócio jurídico, por mais que possuam efeitos econômicos semelhantes.⁵²⁷

4.2.14 Ricardo Lobo Torres: elisão ilícita pelo abuso do direito

Ricardo Lobo Torres compreende ser indefensável a tese segundo a qual a elisão, sem a prática de simulação e realizada com fulcro na interpretação dos conceitos de Direito Privado utilizados pelas normas jurídicas tributárias, é sempre lícita. Nessa linha de pensamento, qualquer conceptualização jurídica do fato passível de tributação é lícita, visto que a aptidão do conceito para revestir o fato juridicamente repugna a

⁵²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 642.

⁵²⁶ Ibidem, p. 643.

⁵²⁷ Ibidem, p. 644-646.

possibilidade do abuso de forma jurídica.⁵²⁸ Por outro lado, explica que a doutrina que condena a elisão apoiada na ideia de que qualquer descoincidência entre forma e conteúdo jurídico torna a relação econômica passível de tributação, por não revestir a forma jurídica adequada, acabou perdendo sua força pelo enxugamento da noção de abuso da forma jurídica.⁵²⁹

Assim, compreende que o pluralismo metodológico, segundo a jurisprudência dos valores, confere um outro enfoque para o fenômeno da elisão. O contribuinte possui liberdade para planejar seus negócios na busca pelo menor pagamento de tributos, desde que, se mantenha dentro das possibilidades da lei, ou seja, desde que não cometa abuso do direito. A elisão ilícita, assim, é a que incorre em abuso da possibilidade expressiva da lei, na qual há a manipulação pelo contribuinte dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados. Compreende que, se caso o Direito Privado fornecesse conceitos unívocos à tributação, não haveria necessidade da utilização de técnicas para se coibir o abuso da prática de elisão. Como o emprego da analogia para fins de tributação sacrifica a legalidade, os ordenamentos utilizam normas antielisiva gerais e específicas para tentar resolver o problema, tentando conferir legitimidade para a possibilidade de uma interpretação analógica em caso de conduta abusiva.⁵³⁰

Ricardo Lobo Torres reconhece as dificuldades semânticas com relação aos conceitos de elisão e evasão. Na concepção do jurista, a evasão e a elisão se concretizam antes do fato gerador e por isso são quase sempre lícitas. A sonegação e a fraude, contudo, se dão após a ocorrência do fato gerador, e são sempre ilícitas.⁵³¹

Assim, *evasão* “é a economia de imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fator gerador tributário”. Compreende que o sujeito que deixar de fumar para não pagar IPI ou ICMS seria um exemplo clássico de evasão. *Elisão*, por sua vez, “é a economia de imposto pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na

⁵²⁸ Para o autor, essa tese tornou-se dominante no Brasil nas últimas décadas, apoiada no princípio da legalidade, no primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário, na separação entre Economia e Direito e na superioridade da legislação em relação à atuação da jurisprudência. Seus grandes defensores seriam Antonio Roberto Sampaio Dória e Gilberto de Ulhôa Canto. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 128-129.

⁵²⁹ Essa corrente, segundo o autor, apoia-se na interpretação econômica do Direito Tributário, na liberdade criativa do juiz e na primazia da justiça sobre a segurança jurídica. Seu principal defensor no Brasil é Amílcar de Araújo Falcão. Ibidem, p. 129.

⁵³⁰ Para o autor, os expoentes no Brasil dessa corrente fundada no pluralismo metodológico seriam Marco Aurélio Greco e Hermes Marcelo Huck. Ibidem, p. 131-133; TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 630.

⁵³¹ TORRES, op. cit., p. 219.

descrição abstrata da lei”. A elisão ilícita “se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra de lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados”. Concretiza-se, portanto, pela manipulação das formas jurídicas que resultam na ilicitude do abuso de direito, conforme prescreve o art. 187 do Código Civil/2002. O autor reconhece, contudo, que o combate à elisão ilícita, em última análise, acaba resultando no emprego da analogia mediante a aplicação de norma antielisiva.⁵³²

Por fim, a evasão ilícita “dá-se após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei (...)”. Concretiza-se a evasão ilícita mediante a sonegação, conluio e fraude contra a lei, que consiste nas condutas de falsificar documentos fiscais, inserir informações inexatas nos livros fiscais, na prestação de informações falsas para pagar menos tributos, conforme os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.⁵³³

4.2.15 Paulo Ayres Barreto: a síntese de elisão como direito e como conduta

Paulo Ayres Barreto chama a atenção para o problema semântico da expressão elisão tributária. O termo inicial já é objeto de controvérsias, pois se fala tanto em elisão quanto em elusão tributária. *Elisão*, que vem de elidir, consiste em retirar, excluir, suprimir. *Elusão*, por seu turno, significa evitar algo de modo astucioso, com destreza e com artifício. Para o autor, as noções de desvio, fuga e evitação com artifício, denota uma visão negativa do ato, que remete à ilegalidade, o que não ocorre no campo da elisão. Desse modo, a elisão tributária é a expressão mais aceita pela doutrina em um sentido de supressão, exclusão (de modo genérico) ou de uma atuação preventiva de forma a evitar a subsunção tributária, que tem como escopo, reduzir o tributo devido, ou postergar sua incidência. Nesse sentido, se aproxima de Antonio Roberto Sampaio Dória.⁵³⁴

Ademais, o autor diferencia a elisão da opção fiscal, pois nesta última há um comportamento induzido pelo legislador ou por ele admitido, que propicia a escolha de

⁵³² TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 219-220.

⁵³³ Ricardo Lobo Torres atribui a difusão do termo *evasão* como algo *ilícito* à obra de Antonio Roberto Sampaio Dória. Ibidem, p. 221.

⁵³⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 156.

uma alternativa, dentre as possíveis no ordenamento jurídico.⁵³⁵ Desse modo, fazendo essa distinção, o autor define elisão tributária como o “direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido à título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência”.⁵³⁶

Em uma acepção mais estrita da expressão elisão tributária, não se enquadraria, por exemplo, a obtenção de parcelamento de tributos, ou a possibilidade de subsunção do fato construído em norma de concessão de créditos fiscais presumidos, ou, ainda, por meio de créditos tributários em hipóteses de reorganização empresarial, no qual a sucessora passa a ser titular de créditos da sucedida. Segundo o jurista, na hipótese de parcelamento, há apenas postergação do pagamento de tributo no qual já houve a incidência normativa, estando sujeita às sanções decorrentes da mora. Nas outras possibilidades, o pagamento do tributo realiza-se por meio de compensação de créditos fiscais existentes. Ainda que, eventualmente, possa haver alguma vantagem financeira, há o pagamento do tributo devido por meio do regime de compensação.⁵³⁷

Adotando para o termo *evasão* o adjetivo *fiscal*, o autor a coloca como contraponto à elisão tributária. Nesse sentido, evasão fiscal caracteriza-se pela “conduta do contribuinte de, por meios ilícitos, assim qualificados na legislação tributária, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; ou (ii) postergar a sua incidência”.⁵³⁸ Com base no Código Tributário Nacional, qualifica, portanto, como ilícitas, a ação fraudulenta, a conduta dolosa, a simulação e a dissimulação, não caracterizando como evasão, o ato anormal de gestão e o negócio realizado com fins exclusivamente fiscais. O abuso de direito e o abuso de formas jurídicas podem configurar apenas indício de dissimulação, o que, por si só, não autoriza a requalificação do fato jurídico tributário, exigindo a comprovação da dissimulação. É necessário, para fins de desconsideração da forma jurídica empregada pelo contribuinte, a prova da ocorrência de fraude, dolo, simulação ou dissimulação (simulação relativa).⁵³⁹

⁵³⁵ O autor exemplifica com o imposto de renda sobre pessoas jurídicas em nosso ordenamento, no qual há a tributação de bases presumidas. O contribuinte opta por calcular o imposto de renda sobre base real (lucro real) ou por presunção (lucro presumido), sendo um mecanismo importante para o combate da evasão tributária. Ademais, os contribuintes reduzem sua carga tributária e simplifica o procedimento de fiscalização da Administração Tributária, assegurando maior previsibilidade com relação à arrecadação. *Ibidem*, p. 226-227.

⁵³⁶ *Ibidem*, p. 227.

⁵³⁷ *Ibidem*, p. 227-228.

⁵³⁸ *Ibidem*, p. 228.

⁵³⁹ *Ibidem*, p. 228-229.

Logo, compreende a elisão não apenas como uma conduta, mas como um direito subjetivo assegurado ao contribuinte de realizar certas condutas, desde que utilize formas lícitas para tanto, ao passo que a evasão fiscal, diz respeito à uma conduta mediante o emprego de meios ilícitos, assim qualificados pela legislação tributária.

4.2.16 Charles William Mcnaughton: elisão-rmit e elisão benefício fiscal; elisão-meio e elisão-fim

Charles William Mcnaughton, em obra de relevância sobre a elisão tributária, vista sob o enfoque da completabilidade sintática, semântica e pragmática do sistema normativo, propõe que a elisão se concretiza a partir da interação de um sujeito de direito com a norma jurídica tributária em sentido estrito (regra-matriz de incidência tributária) ou com uma norma jurídica tributária de “benefício fiscal”.

A partir do exame da doutrina nacional, o autor compreende que há uma diversidade de concepções na maneira de visualizar a elisão. Há uma corrente, influenciada por Antonio Roberto Sampaio Dória, Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto, que visualiza a elisão como uma conduta que busca evitar, minimizar, ou retardar o “fato gerador”. Utilizam o critério dos meios utilizados, se lícitos ou ilícitos, e o critério cronológico (momento da ocorrência do “fato gerador”), para diferenciar a elisão da evasão, na qual há um enfoque sintático da elisão relacionado à análise do ato e a hipótese normativa.⁵⁴⁰ Existem outros autores, como Diva Prestes Marcondes Malerbi e Paulo Ayres Barreto, que compreendem a elisão como um direito subjetivo dos cidadãos.⁵⁴¹ Há, ainda, outros autores, como Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres, que compreendem que há uma elisão tutelada pelo ordenamento e outra abusiva que é repelida, que se aproxima do conceito de elusão, e que divide a elisão em duas modalidades: uma elisão legítima e uma elisão ilegítima.⁵⁴² Esse último enfoque adentra para uma visão deontológica do fenômeno ou para um campo valorado. Nesse sentido, há a posição de Heleno Taveira Tôrres, que compreende o fenômeno a

⁵⁴⁰ Podemos incluir nessa análise Alfredo Augusto Becker. Em que pese utilizar terminologia diferente, o autor foi muito influenciado pelas ideias construídas por Rubens Gomes de Sousa, sobretudo, acerca da utilização do critério cronológico para diferenciação da elisão e evasão.

⁵⁴¹ Como visto, Alberto Xavier também cogita a elisão como um direito subjetivo dos cidadãos à liberdade, podendo ser incluído também nessa corrente.

⁵⁴² Adicionamos a essa análise Hermes Marcelo Huck, que também compreende que a liberdade dos particulares não pode ser absoluta, no sentido de que é possível a configuração de elisão ilícita pela conduta abusiva dos particulares, que utilizando formas jurídicas anormais ou inadequadas evitam a aplicação da norma jurídica tributária.

partir de três figuras que não se confundem (elisão, elusão e evasão), em que há uma conduta intermediária que não é tão legítima quanto a elisão, pois há dolo, a utilização de estratégias e artificialismos que a torna ilegítima, mas que também não configura a prática de evasão, com a utilização de atos ilícitos quando o tributo já é devido.⁵⁴³

Quanto a esse último posicionamento, Charles William Macnaughton compreende que o conceito de elusão é útil quando se utiliza como critério de diferenciação a legitimidade dos meios. Nesse sentido, haveria um campo de valoração e gradação de condutas do mais legítimo ao menos legítimo, nessa ordem: a opção fiscal, a elisão, a elusão e a evasão. O autor parte para um outro enfoque, então, no qual busca uma visão sintática a partir da adequação da norma jurídica individual e concreta em relação à regra-matriz de incidência tributária ou a norma de benefício fiscal que ela interage. Associa-se a elisão ao aspecto de certo sujeito de direito constituir norma individual e concreta em conformidade com a regra-matriz de incidência tributária ou com norma de benefício fiscal, do que propriamente com o fato do sujeito ter utilizado meios mais ou menos legítimos para obter o seu fim desejado. Na sua visão, há um enfoque binário: ou o sujeito passivo aplicou de modo adequado a norma jurídica tributária e obteve economia fiscal legítima, ou não aplicou corretamente e a vantagem fiscal foi indevida.⁵⁴⁴

Assim, a licitude relevante, para fins de qualificação da elisão, não decorre propriamente dos atos lícitos praticados para alcançar uma economia tributária, mas da construção da norma individual e concreta em conformidade com a regra-matriz de incidência ou com a norma de benefício fiscal. Para isso, é importante a qualificação jurídica que se atribui ao ato de acordo com o ramo autônomo do Direito que lhe disciplina. Nessa linha, para o autor, a adequada qualificação jurídica dos atos regidos por outros ramos jurídicos é apenas um pressuposto para a prática do ato elisivo, mas não o seu fator determinante.

⁵⁴³ Importante a inclusão da classificação de Cesar A. Guimarães Pereira, que não coincide propriamente com as ideias de Heleno Taveira Tôrres, mas compreende que é possível classificar a elisão em eficaz ou ineficaz. A elisão ineficaz seria a zona intermediária entre a elisão eficaz e a evasão tributária. MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 229-230.

⁵⁴⁴ Crítica o critério dos meios legítimos, pois compreende que é possível que ocorra a elisão com ilícito no campo cível, e, ao mesmo tempo é possível evasão sem nenhum ilícito na esfera privada. No primeiro caso, o autor dar o exemplo de um comerciante que adquire uma mercadoria e induz o vendedor a erro, de modo que o ato possui uma nulidade. Mesmo assim o crédito de ICMS da compra de mercadoria será aproveitado e o ilícito cível será irrelevante para o Direito Tributário. No segundo caso, uma pessoa jurídica apurada sobre o lucro real faz uma doação e escritura como despesa dedutível na apuração da base de cálculo do imposto. A doação é válida e lícita no campo cível, em que pese haver um desarranjo na norma individual e concreta que realizou o aproveitamento da despesa. Ibidem, p. 230-233.

Charles William Mcnaughton propõe uma definição mais formalizada de elisão tributária. Para facilitar a compreensão de sua definição é importante, primeiramente, a elucidação dos termos e símbolos utilizados pelo autor. A situação S consiste no contexto caracterizado pela realização de uma atividade ou ação isolada que revele capacidade contributiva de sujeito de direito determinado. O N diz respeito a uma norma jurídica tributária de potencial aplicação à situação S, que sem a realização do ato elisivo, acabaria por implicar no dever de recolhimento do quantum Q, que consiste na quantia que deveria ser paga, caso não houvesse a realização do ato elisivo. O Q' é a quantia pecuniária que deve ser paga após a prática do ato elisivo, sendo, portanto, menor que Q. O A consiste no ato elisivo que tem como resultado a economia fiscal resultante da diferença entre Q e Q'. O ato elisivo A, que acarreta a economia fiscal, ou é previsto em uma norma de benefício fiscal ou faz com que a situação S não se subsuma ao antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Por fim, elucidando os termos utilizados na definição, o autor a emprega a expressão *benefício fiscal* de forma ampla, abrangendo qualquer dispositivo constante no ordenamento jurídico que, conjugado à regra-matriz de incidência, acarrete uma redução na carga tributária suportada pelo sujeito passivo.⁵⁴⁵ Feitas essas explicações, o autor define elisão tributária:

(...) dada (i) a potencialidade de uma situação S, que importa o exercício de atividades ou de ações reveladoras de capacidade contributiva, submeter-se, em um instante T, ao alcance de uma norma tributária N, cuja aplicação implique um quantum projetado Q, como valor a ser recolhido a título de um tributo e (ii) dado um valor Q' maior ou igual a zero e menor do Q, a elisão confugira-se pela prática de um ato A, em razão de sua vocação de possibilitar uma economia fiscal, decorrente da (a) incidência de um benefício fiscal, aplicável na situação S em razão de A, que determine, em T, o recolhimento de um quantum efetivo Q', ou (b) da não subsunção de S a qualquer situação de fato prevista no antecedente de N que implique a obrigação de se pagar uma quantia superior a Q', depois de subtraído qualquer valor proveniente de um benefício fiscal existente.⁵⁴⁶

Portanto, em um determinado contexto fático, em que há a possibilidade de realização de atos que revelem capacidade contributiva e que se enquadrem em norma jurídica tributária que implique uma quantia a ser paga, a elisão concretiza-se mediante um ato ou atividade que acarrete uma economia fiscal, recolhendo um valor menor em relação à quantia concebida originalmente, ou igual a zero, seja porque a essa conduta

⁵⁴⁵ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 234-237.

⁵⁴⁶ Ibidem, p. 236-237.

aplica-se uma norma de benefício fiscal (aqui compreendida em sentido amplo), seja porque essa conduta não realiza a hipótese de incidência do tributo. Em muito se aproxima à definição de Antonio Roberto Sampaio Dória, principalmente no que diz respeito à conduta tendente a “evitar a ocorrência do fato gerador”.

O autor situa a elisão no campo da ação ao apontar que ela se reveste na prática de um ato. Ainda que precedida de um planejamento, entendido como a tomada de decisão sobre uma série de medidas a serem empregadas para fins de obtenção da economia fiscal, que se concretiza por meio de normas individuais que revestem os atos jurídicos, a elisão se efetiva por meio da *execução* do planejamento feito. A economia fiscal visada pelo agente elisivo não é involuntária e nem acidental, mas decorre propriamente, de um *cálculo normativo*. O que caracteriza o ato como “elisivo” é o nexo entre o querer/obter a economia e a prática do próprio ato.⁵⁴⁷

O resultado do ato elisivo é que, o *quantum* efetivo, ao final, é inferior ao *quantum* previsto. Logo, há uma comparação entre a situação jurídica que se realiza e a situação jurídica hipotética não juridicizada. Essa situação jurídica hipotética é uma possibilidade que não se concretiza. Há, portanto, dois meios para a obtenção da economia fiscal: quando o ato elisivo interage com os critérios da regra-matriz de incidência tributária, de modo que o *quantum* efetivo seja inferior que o *quantum* previsto (elisão- RMIT), no qual se dedica um tópico específico; quando o ato elisivo interage com norma de benefício fiscal (elisão-benefício fiscal), tomada aqui em sentido amplo pelo autor, isto é, normas gerais e abstratas que concedem isenção, que instituem imunidades, o aproveitamento de créditos, ou, ainda normas que instituem regimes jurídicos tributários mais benéficos.⁵⁴⁸

Quanto a essa última modalidade, o ato elisivo construído e manejado pelo contribuinte interage com norma jurídica geral e abstrata com vistas à obtenção de uma economia fiscal. Por exemplo, quando a elisão tributária interage com a norma de imunidade de modo a garantir que um certo acontecimento enquadre-se no seu âmbito de abrangência, impedindo, assim, que sejam alcançadas pela norma jurídica tributária em sentido estrito. Ademais, quando o ato elisivo é construído para enquadrar-se no âmbito de abrangência de norma isentiva, que subtrai parcela do campo de abrangência

⁵⁴⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 237-238.

⁵⁴⁸ Ibidem, p. 238-239.

do antecedente ou consequente da regra-matriz de incidência, mutilando um dos critérios da norma jurídica tributária em sentido estrito.⁵⁴⁹

Charles William Macnaughton ainda propõe outra classificação para elisão, quanto ao meio de obtenção da economia fiscal. O critério para essa classificação é o da utilidade do ato elisivo para o contribuinte. Assim, a elisão seria dividida em duas classes. A primeira classe é a *elisão-meio*, na qual o ato elisivo é realizado mediante a escolha, entre dois procedimentos possíveis, para se chegar a determinado resultado. Nessa modalidade elisiva, o particular escolhe, dentre os procedimentos possíveis, um para se atingir determinado resultado que acarrete economia fiscal, entendida aqui, repise-se, como a diferença entre o quantum previsto e o quantum efetivo, decorrente do procedimento elisivo.⁵⁵⁰

A segunda modalidade elisiva, conforme, ainda, a classificação com base na utilidade do ato elisivo, é a que o autor denomina de *elisão-fim*. Nessa modalidade, o ato elisivo do particular não se caracteriza pela escolha de um procedimento, dentre o feixe de alternativas possíveis, para a obtenção da economia de tributos, mas por tomar a elisão como um fim em si mesmo. Não que o ato elisivo careça de propósito negocial, mas que é resultado de um procedimento prévio e tomado como valioso por si mesmo. A economia fiscal é identificada pela comparação entre o ato elisivo e a ausência desse ato, e não a partir da eleição de um entre diversos procedimentos para que se atinja um mesmo fim.⁵⁵¹

A operação será elisão-meio ou elisão-fim a depender das motivações que contextualizam o ato elisivo e os objetivos almejados pelos contribuintes. Na primeira, o procedimento escolhido para atingir um resultado visado, gera uma economia fiscal em comparação com outros procedimentos possíveis para se chegar ao mesmo resultado. Na segunda, a comparação para se verificar a obtenção de economia fiscal é entre o ato elisivo e a não realização do ato.⁵⁵²

4.2.17. Conclusões acerca do conceito de elisão tributária

⁵⁴⁹ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 291.

⁵⁵⁰ Ibidem, p. 240.

⁵⁵¹ Ibidem, p. 245-246.

⁵⁵² Ibidem, p. 246.

Em uma primeira aproximação, as condutas que apenas consistem em uma mera abstenção, uma omissão na sua realização, não podem ser enquadradas no conceito de elisão, como bem percebido por Antonio Roberto Sampaio Dória.⁵⁵³ Nesse sentido, essas condutas estão relacionadas à extrafiscalidade da norma jurídica tributária, isto é, na possibilidade de uma norma jurídica válida ter o efeito de desincentivar comportamentos que resultam em meras abstenções. Ademais, interessa à Política Fiscal, saber as razões que motivam essas omissões. Visualizando pelo ângulo da norma jurídica tributária, não há diferenças entre a mera abstenção e a elisão tributária, pois em ambas não há o enquadramento da conduta em hipótese normativa. Contudo, a elisão tributária envolve um comportamento no qual se busca atingir um determinado resultado econômico, mas sem se submeter à norma jurídica tributária, ou para se submeter a uma norma jurídica tributária menos onerosa, ou que acarrete alguma vantagem fiscal. A elisão também não se confunde com aquelas condutas positivas autorizadas pelo legislador, como as opções fiscais, no qual o ordenamento coloca à disposição, de forma proposital, alternativas para que o contribuinte delas se utilize conforme sua conveniência.⁵⁵⁴ Contudo, quando nesse último caso, o particular se vale da opção fiscal como instrumento para viabilizar uma operação mais abrangente construída juridicamente para fins de economia de tributos, trata-se de elisão.

Portanto, a elisão se concretiza mediante a interpretação ou atribuição de qualificação jurídica pelos particulares aos seus atos e negócios, isto é, a criação de uma linguagem no qual suas estruturas são constituídas juridicamente. A depender da linguagem jurídica constituída para suas estruturas, há ou não a incidência da norma jurídica tributária em sentido estrito, ou há a subsunção normativa a uma norma tributária que acarrete alguma vantagem tributária no sentido de uma menor quantia a ser paga a título de tributo. Nessa construção jurídica de sua conduta, o particular não pode se valer de um ato ou negócio jurídico ilícito, isto é, um ato ou negócio jurídico vedado pelo ordenamento, que em caso de sua realização, há a geração de efeitos jurídicos sancionatórios. É o que precisamente percebe Cesar A. Guimarães Pereira, ao afirmar que a elisão consiste na construção de um fato mediante uma forma jurídica

⁵⁵³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 16-17.

⁵⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 98.

lícita que propõe à Administração uma certa qualificação jurídica visada pelo particular, pois lhe é mais favorável do ponto de vista fiscal.⁵⁵⁵

Portanto, há uma atuação do particular na operação que se deseja realizar em relação à qualificação jurídica atribuída ao seu ato, na qual realiza uma análise minuciosa acerca da potencial norma jurídica tributária aplicável, e de que modo a sua conduta, no âmbito da licitude, a partir do exame e manipulação de normas de outros ramos didaticamente autônomos do Direito que regem sua conduta, pode evitar a realização do fato jurídico tributário, ou enquadrar-se em norma jurídica tributária mais favorável. No âmbito da construção jurídica desse fato, o particular pode utilizar-se de negócios jurídicos indiretos, isto é, o uso de negócios jurídicos típicos para realização ulterior de fim diferente da sua causa ou função objetiva, no qual indiretamente se obtém uma economia de tributos.⁵⁵⁶ Essa proposta de qualificação jurídica é uma expectativa do particular que não vincula o aplicador da lei. É possível que nesse processo, a Administração Tributária não concorde com a estrutura negocial construída pelo particular em sua estratégia de economizar tributo, compreendendo que houve a realização do fato jurídico tributário, devendo ser aplicada a norma jurídica tributária. Assim, há uma desconsideração, isto é, a estrutura negocial montada não é oponível ao Fisco no que diz respeito aos seus efeitos tributários, sendo reinterpretados e requalificados juridicamente os atos e negócios jurídicos realizados, mediante linguagem competente, para o fim de aplicação da lei tributária.

Logo, a elisão tributária está no campo da licitude. É uma economia de tributos sem a utilização de atos, negócios, formas, meios tidos como ilícitos ou vedados por normas jurídicas válidas do ordenamento. Esse é o critério desenvolvido pela doutrina que julgamos mais importante para a compressão das figuras. Portanto, sendo a linguagem do Direito Positivo orientada pelo binômio lícito/ilícito, as condutas dos particulares poderão ser valoradas positivamente, como condutas lícitas, ou valoradas negativamente, como condutas ilícitas. Quando o particular estrutura seus atos e negócios jurídicos mediante linguagem jurídica que os constitui sem violar qualquer preceito do ordenamento, e sua conduta importa em um menor pagamento de tributo, há elisão. Quando, por outro lado, o particular na estruturação dos seus atos e negócios jurídicos se vale meios ilícitos, isto é, há atos que se enquadram na tipificação das

⁵⁵⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 202. p. 473.

⁵⁵⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 59-60.

hipóteses normativas que tem consequências sancionatórias, estar-se diante da evasão tributária.

Dentro das possibilidades que o ordenamento confere ao particular, este, mediante meios lícitos, constrói juridicamente sua conduta de modo a alcançar um resultado econômico equivalente à conduta prevista na hipótese normativa do tributo. Embora haja a possibilidade de obtenção de economia de tributo mediante a subsunção às normas que acarretem alguma vantagem tributária, a elisão propriamente dita, ou em sentido estrito, diz respeito àquela que no âmbito da liberdade juridicamente protegida dos particulares, concretiza-se pela construção jurídica do fato que não realiza a hipótese da norma de tributação, na qual se aplica uma norma geral exclusiva que atribui regime em tudo oposto ao previsto para as condutas contempladas no antecedente da norma tributária. É a essa conduta indiferente à norma jurídica tributária em sentido estrito, por ausência de quadramento do fato à hipótese, que se discute em maior grau as possibilidades de estabelecimento de limites. É a essa conduta que se diz haver uma frustração da capacidade contributiva e uma quebra da isonomia e solidariedade. Nos afastamos de Antonio Roberto Sampaio Dória quando ele afirma que consiste em “elisão resultantes das lacunas da lei”,⁵⁵⁷ apenas por entender que não é possível falar em lacunas em relação à norma jurídica tributária em sentido estrito, conforme trabalhado no primeiro capítulo.

Nesse passo, é importante a compreensão dos denominados tipos estruturais (em sentido impróprio), ou melhor, as hipóteses normativas que se valem de conceitos determinados que aludem à forma jurídica e não ao efeito do ato ou negócio para delimitação do fato hipotético, pois devem ser interpretados conforme à forma jurídica positivada na norma. Se o legislador utiliza a forma jurídica para definir o antecedente da norma, em razão do princípio da especificação conceitual, apenas quando ela se verifica na realidade é que pode haver a propalação dos efeitos jurídicos prescritos. Ademais, como já trabalhado, a questão da forma e o conteúdo é um problema falso, pois não há forma sem conteúdo, e nem conteúdo sem forma, sendo dimensões de um mesmo objeto que se co-implicam. É mediante a forma que se tem acesso ao conteúdo.

Terminologicamente, como bem observado por Hugo de Brito Machado, o sentido de evasão seria até mais apropriado em razão do termo referir-se a uma fuga, o que representaria melhor a conduta do sujeito que evita a incidência da norma jurídica

⁵⁵⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 28-29.

tributária.⁵⁵⁸ Contudo, o termo, em seu âmbito pragmático, isto é, o modo como os utentes da linguagem utilizam e aplicam o vocábulo, está associado ao caráter de ilicitude, de modo que, a inversão dos termos traria apenas uma confusão conceitual, haja vista a consolidação de *evasão* como comportamento ilícito do particular na obtenção de uma vantagem fiscal, e de *elisão* como um comportamento lícito.

Muito se fala que a elisão seria um direito, e nesse sentido é importante a construção de Divas Prestes Marcondes Malerbi, que reconhece na elisão um direito subjetivo à liberdade.⁵⁵⁹ A lei ao estipular as hipóteses normativas delimita o campo livre de tributação e o próprio âmbito de liberdade dos particulares, de modo que, a conduta elisiva se encontra nessa área juridicamente protegida pela Constituição e que é oponível ao Estado. Pela construção da autora reconhece-se um direito dos particulares a uma liberdade que é assegurada pela Constituição e que se traduz na pretensão do Estado não interferir no campo definido pela lei que é de não ingerência estatal para fins de imposição do tributo. Alberto Xavier cogita de um direito subjetivo defensivo do particular de que a Administração não crie ou aumente tributo por meio de violações (analogia, conceitos indeterminados, discricionariedade), que resulta em liberdade ou direito de liberdade.⁵⁶⁰ Em outras palavras, a elisão se assenta em uma liberdade juridicamente protegida que decorre da legalidade, ou seja, de ser tributado conforme a lei. Paulo Ayres Barreto sintetiza bem as duas visões, isto é, a elisão como um *direito* que se concretiza mediante uma *conduta* tendente a economia de tributos por meios lícitos.⁵⁶¹

Rubens Gomes de Sousa desenvolveu o critério cronológico para diferenciar a elisão e a evasão, no qual os atos realizados antes da ocorrência do fato jurídico tributário seria caso de elisão, haja vista ainda não haver a obrigação de pagar tributo, ao passo que, os atos realizados após a ocorrência do fato jurídico tributário, seriam apenas para modificar ou ocultar uma situação jurídica concretizada em favor da Administração Tributária, sendo caso de evasão tributária.⁵⁶² Não seria propriamente

⁵⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 108.

⁵⁵⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 81.

⁵⁶⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 32-34.

⁵⁶¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 227.

⁵⁶² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: IBET: Resenha tributária, 1975. p. 138.

um critério cronológico. É um critério que está relacionado à configuração do fato jurídico tributário que se deseja impedir, ou, cujo montante, uma vez nascida a obrigação tributária, deseja-se diminuir. O que é relevante é se ocorreu ou não o fato jurídico tributário. Se a conduta o evitou, não há como se falar que foi antes, pois não há o marco temporal da realização do fato jurídico tributário. Ademais, como demonstrado por vários autores (Hermes Marcelo Huck, Heleno Taveira Tôrres, Cesar A. Guimarães Pereira, Charles William Macnaughton) não é um critério tão seguro e pode trazer confusões conceituais, pois pode haver condutas ilícitas que evitam a ocorrência e a configuração do fato jurídico tributário, assim como o particular, após o fato jurídico tributário, pode se valer de atos lícitos para obter uma redução do ônus fiscal.

Há atos e negócios que não são necessariamente ilícitos, mas, embora possuam formalmente a aparência de licitude, é possível que haja uma discordância do Fisco em relação à qualificação jurídica atribuída pelo sujeito passivo. É nesse cenário que surgem outras propostas conceituais e classificatórias. Como visto, o ato ou negócio jurídico é uma forma, que possui um respectivo conteúdo existente e lícito. A Administração compreende que há, reinterpretando o ato e o negócio jurídico realizado, uma outra forma, que possui um conteúdo existente e lícito, que é mais consistente com os fins perseguidos pelos particulares, e que realiza no mundo fenomênico o antecedente da norma jurídica tributária. Logo, a estrutura negocial construída pelo particular, em sua aparência, pode dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário. O Direito cria suas realidades de acordo com sua linguagem, de modo que, se tem acesso aos acontecimentos jurídicos mediante a linguagem jurídica que constitui os atos e negócios jurídicos. O Fisco ao ter contato com a linguagem produzida pelo particular busca sua consistência jurídica. Quando a forma é lícita, mas não condiz com a finalidade ou sua causa, a realidade construída não se adequa à norma de Direito Privado que foi utilizada para constituir o ato ou negócio jurídico, mediante o exame das provas apresentadas. O ser juridicamente consistente seria combinar a licitude da forma, com a finalidade jurídica que o sistema lhe atribui e as provas que a fundamentam.⁵⁶³ Diante dessas considerações, surgem outras propostas conceituais e classificatórias que buscam trazer uma zona intermediária entre elisão e evasão.

⁵⁶³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio. In: **Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET: 50 anos do Código Tributário Nacional**. v. 13. São Paulo: Noeses, 2016. p. 109-114.

Na travessia do lícito ao ilícito, há uma gradação de condutas que vai da mais legítima à menos legítima, no que diz respeito a obtenção da economia tributária: as meras abstenções e as opções fiscais; a elisão tributária; a elusão tributária (Heleno Taveira Tôres); e a evasão tributária. Dentro do conceito de elisão haveria outras gradações: elisão tributária eficaz ou elisão tributária ineficaz (Cesar A. Guimarães Pereira); elisão tributária legítima ou elisão tributária ilegítima ou abusiva (Ricardo Lobo Torres, Marco Aurélio Greco e Hermes Marcelo Huck).

Pelo fato de a simulação no âmbito do Direito Tributário não está sempre relacionada a um ato arditoso, ou a uma conduta ilícita dolosa que visa trazer prejuízo ao Fisco, é que há a classificação de elisão tributária eficaz ou ineficaz, ou a utilização da ausência de simulação como um critério distintivo da elisão para evasão, como propõe Sacha Calmon Navarro Coêlho. A realização de ato ou negócio jurídico no qual se busca reduzir o ônus tributário, por si só, não configura uma conduta dolosa ou arditosa. Para que se cogite da simulação fraudulenta é necessária a comprovação do elemento volitivo ou a intenção de fraudar o Fisco. É possível que haja simulação sem fraude, que se relaciona à ideia de um ato enganoso em sua aparência e que enseja a discussão acerca da linguagem jurídica empregada para constituir o ato ou o negócio jurídico que corresponda efetivamente ao ato ou negócio realizado. Quando há apenas uma operação na qual há uma reinterpretação dos atos ou negócios pelo Fisco em que se reconhece que houve a dissimulação do fato jurídico tributário, há apenas a desconsideração da operação para efeitos tributários e aplicação da norma tributária. Desse modo, nos afastamos da classificação proposta de elisão tributária ineficaz proposta por Cesar A. Guimarães Pereira, isto é, no caso dos particulares em sua conduta utilizarem atos ou negócios jurídicos simulados,⁵⁶⁴ apenas por entendermos que os casos de simulação enquadraram-se como evasão tributária, mesmo entendendo que é possível que haja reações diferentes do ordenamento à simulação (desconsideração, ou desconsideração mais aplicação de multa, ou a possibilidade de configuração de um fato típico penal). Da mesma forma, por ser a simulação uma hipótese ilícita na legislação tributária, sendo, portanto, um meio ilícito de buscar a economia tributária, não nos

⁵⁶⁴ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 211.

parece a *ausência de simulação* um critério autônomo de diferenciação como proposto por Sacha Calmon Navarro Coêlho.⁵⁶⁵

Helena Taveira Tôres lança mão da sua proposta conceitual em reconhecer uma zona intermediária ou fronteira entre a elisão e a evasão tributária, que seria o que o autor denomina de elusão.⁵⁶⁶ São atos e negócios jurídicos desprovidos de causa (simulação ou fraude à lei) utilizados de modo astucioso com o intuito de dissimular ou ocultar a concretização do fato jurídico tributário ou dos seus efeitos jurídicos, e que embora possuam uma aparência de licitude, são inconsistentes ou incompatíveis, violando de modo oblíquo ou indireto o ordenamento. O conceito de elusão então pode ser utilizado para diferenciar as condutas que, embora estejam no campo da ilicitude, esta não é tão clara e direta, e a reação do ordenamento não é tão gravosa como nos casos de evasão tributária. Seria o caso de uma ilicitude atípica. Contudo, embora se cogite do ato elusivo ser um ilícito atípico, é ilícito, e sendo ilícito, é possível albergar sob o conceito de evasão tributária, haja vista ser esse um dos seus critérios fundamentais, qual seja, a ilicitude. As condutas em relação ao Direito Positivo ou são lícitas, ou seja, de acordo com as normas jurídicas válidas, ou ilícitas, contrárias às normas jurídicas válidas. Não há uma terceira possibilidade, de modo que nos parece mais adequada a utilização do binômio elisão e evasão. Dentro da evasão, haveria condutas que ensejariam respostas diferentes do ordenamento, haja vista ser conduta que viola indiretamente ou diretamente o ordenamento. Ademais, a utilização do conceito depende do alcance que se dá a figura da fraude à lei e do abuso do direito em nosso ordenamento, especialmente, no campo do Direito Tributário.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres, Hermes Marcelo Huck e Marco Aurélio Greco, compreendem que há uma elisão tributária tutelada pelo ordenamento e outra abusiva que é repelida, dividindo a figura da elisão em elisão legítima e elisão ilegítima.⁵⁶⁷ Assim, a possibilidade de utilização desses conceitos que graduam a elisão, terá utilidade à medida que a teoria do abuso do direito e da fraude à lei tenha alguma aplicabilidade em nosso ordenamento, o que será visto no capítulo seguinte.

⁵⁶⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 644-646.

⁵⁶⁶ TÔRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 188-189.

⁵⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 214-215; HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 44-45; TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 220.

Por fim, importante o enfoque dado por Charles William Mcaughton à elisão a partir da interação da conduta com a norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência) e com a produção da norma jurídica individual e concreta, pois a ideia de elisão comumente é associada a não realização da hipótese de incidência, mas os atos do particular podem interagir para além dos critérios do antecedente, ou seja, com os critérios do consequente da norma jurídica tributária, depois que já há obrigação tributária, e sem configurar evasão.⁵⁶⁸

Contudo, para que a norma jurídica individual e concreta esteja em conformidade com a regra-matriz de incidência tributária ou com uma norma jurídica tributária que acarrete alguma vantagem ou regime mais favorável, há a necessidade, em momento anterior, de realização de atos ou negócios jurídicos lícitos, conforme as normas que disciplinam a realização desses atos. Logo, compreendo que não há como se abrir mão do critério da utilização de meios lícitos na elisão, para focar apenas no aspecto da construção da norma jurídica individual e concreta ter sido realizada corretamente ou não em relação à regra-matriz de incidência, ou em relação à uma norma de que acarrete alguma vantagem fiscal. Como dito, a qualificação jurídica atribuída pelo particular aos atos por ele realizados, bem como a consistência jurídica desses atos a partir do confronto com a linguagem das provas, em que não se verifica qualquer ilicitude, são fundamentais para que se possa qualificar uma operação como elisiva, embora também seja importante, a construção adequada da norma individual e concreta que se reporte à norma jurídica tributária em sentido estrito de modo a implicar uma economia tributos, ou à outra norma jurídica tributária que provoque efeitos jurídicos tributários benéficos.

4.3 ELISÃO TRIBUTÁRIA E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.3.1 Elisão tributária a partir dos critérios da hipótese de incidência tributária

A elisão tributária se concretiza mediante uma conduta que, por meios lícitos, evita a ocorrência do fato jurídico tributário no mundo fenomênico, ou, quando menos, reduz o tributo a ser pago. Há, portanto, uma interação da conduta do sujeito com a norma jurídica tributária em sentido estrito, na qual ele previamente concebe os seus

⁵⁶⁸ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 230-233.

atos e as operações na perspectiva de obtenção de uma economia fiscal, seja evitando a subsunção normativa da regra-matriz de incidência, seja a partir da subsunção em norma jurídica que acarrete uma economia fiscal. Essa interação importa em diferentes implicações jurídicas no que diz respeito aos próprios limites que o ordenamento confere à elisão tributária.

Dando um passo a mais na compreensão do fenômeno elisivo, Charles William McNaughton, em um esforço analítico, busca investigar e compreender como se dá essa interação. Na decomposição estrutural da regra-matriz de incidência, como visto, há critérios, tanto no antecedente quanto no consequente, que indicam os requisitos aplicáveis para identificação dos elementos que compõem a extensão de uma classe de fatos jurídicos tributários e relações jurídicas tributárias. Em virtude do ato elisivo, a depender do evento se subsumir ou deixar de subsumir a um ou o outro critério da regra-matriz de incidência tributária, haverá ou não o dever de pagar tributo.⁵⁶⁹

No critério material, como trabalhado, há a referência a um comportamento de pessoa representado por um verbo transitivo mais o seu complemento.⁵⁷⁰ A elisão focada no critério material da hipótese normativa, faz com que um determinado evento não se subsuma aos ditames estabelecidos pelo critério material. A conduta do sujeito deixa de subsumir ao conceito descrito pelo verbo e seu complemento. Ademais, tendo em conta que o critério material alberga uma classe de fatos que possuem as mesmas notas e são enquadráveis no conceito utilizado na descrição normativa, pode a conduta elisiva resultar em obrigação tributária que importe em uma quantia menor a pagar. Um exemplo, nesse último caso, seria um ato elisivo por meio do critério material do IPI, tendo em vista a classificação fiscal dos produtos, em que o agente certifica e estrutura o enquadramento do produto à classificação que importe na aplicação de uma alíquota mais benéfica.⁵⁷¹

No critério espacial, há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, ou estão implícitos os indícios que permitem se conhecer o local onde se originou a obrigação tributária. Destarte, os elementos indicadores do critério espacial podem fazer menção expressa a local determinado para a ocorrência do fato jurídico tributário, pode indicar áreas específicas, de modo que o acontecimento apenas

⁵⁶⁹ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 249.

⁵⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 266.

⁵⁷¹ MCNAUGHTON, op. cit., p. 253-253.

ocorrerá se circunscrito aos limites geográficos estipulados, ou em todo lugar sob o âmbito territorial de vigência da lei instituidora do tributo.⁵⁷²

No último caso, há o estabelecimento no ordenamento de critérios de conexão que instituem um vínculo entre o contribuinte e o ordenamento, legitimando a tributação sobre os eventos praticados. O ato elisivo realizado pelo contribuinte interage com os critérios de conexão instituídos pelo regime jurídico do tributo que faz com que o negócio não satisfaça as determinações impostas por esse critério. Assim, o agente escolhe o local em que se dará determinada operação para afastar a subsunção da norma tributária, ou possibilitar o enquadramento que acarrete uma economia de tributo.⁵⁷³

Outra possibilidade de elisão em relação ao critério espacial, diz respeito às regiões demarcadas pelo legislador em que o ato deve ocorrer para que se concretize o fato jurídico tributário. O ato elisivo opera quando institui modificações em determinada área ou se omite em realizá-las, para que, por exemplo, no caso do IPTU e do ITR, seja qualificada como rural ou localizada na zona urbana do Município, obtendo uma vantagem fiscal. Ou ainda, no caso do IPTU, o contribuinte decide morar em região em que o imóvel possui alíquota menos gravosa do imposto. Quanto aos pontos específicos determinados pela legislação como critério espacial, é possível que a elisão ocorra a partir da escolha de um determinado local que acarrete a incidência de tributo com carga fiscal mais vantajosa. É o caso dos impostos aduaneiros em que o contribuinte escolhe recinto aduaneiro em local que importe carga tributária mais benéfica.⁵⁷⁴

O critério temporal compreende ao grupo de indicações que oferecem com exatidão em que momento ocorre o fato jurídico tributário, assinalando o nascimento da relação jurídica tributária.⁵⁷⁵ O ato elisivo poderá se valer do critério temporal para que o evento tributário seja considerado como ocorrido em determinado momento, de modo a acarretar uma economia fiscal. Para os tributos que possuem como critério temporal uma data determinada, como ocorre com IPTU (geralmente 1º de janeiro de cada ano),

⁵⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 271.

⁵⁷³ Um exemplo seria a escolha de estabelecimento prestador de serviço em Município com alíquota menor de ISSQN. Outro caso seria, em relação ao imposto sobre a renda, a instalação de estabelecimento em países com tributação menos onerosa, e o fornecimento de mercadorias e serviços para estabelecimentos situados em países com tributação mais elevada, gerando despesa dedutível no Imposto sobre a Renda. MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 254-265.

⁵⁷⁴ Ibidem, p. 257.

⁵⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 272.

ou o IRPF (31 de dezembro de cada ano), o agente atua de modo que o tributo não ocorra na data eleita pelo legislador. É o caso do IRPJ na modalidade do lucro real anual, no qual o sujeito realiza um negócio jurídico e adianta a despesa, ou retarda o cômputo de uma receita, adiando a entrega de uma venda, para que no dia 31 de dezembro não haja lucro real a ser tributado. Para os tributos que tem como critério temporal um determinado instante escolhido pelo legislador na evolução dinâmica do comportamento do agente, o sujeito retarda a conclusão de uma operação para que o marco relevante do evento não ocorra em determinada data, gerando assim maior liquidez.⁵⁷⁶

4.3.2 Elisão tributária a partir dos critérios do consequente

O consequente, como trabalhado anteriormente, funciona como prescriptor de um vínculo jurídico abstrato, entre dois ou mais sujeitos, no qual há um sujeito ativo, credor ou pretensor, que terá o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo, ou devedor, o cumprimento de uma prestação. O consequente fornece critérios para o reconhecimento e identificação desse vínculo jurídico. A partir do exame da relação jurídica tributária, cogita-se de uma obrigação, dado o caráter patrimonial da prestação, possuindo dois critérios: o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).⁵⁷⁷

O critério quantitativo que fornece informações e indicações, a partir do Direito Positivo, para a específica determinação exata da quantia devida a título de tributo, é formado pela conjugação da base de cálculo e alíquota. A base de cálculo diz respeito à instância que dimensiona o comportamento do núcleo da hipótese, possuindo uma função mensuradora (mede as proporções reais do fato), objetiva (compõe a específica determinação da dívida) e comparativa (afirmando, infirmando ou confirmando o critério material).⁵⁷⁸

A base calculada aplicada à norma individual e concreta congrega os valores aritméticos que quantificam e medem o fato jurídico tributário. Desse modo, o

⁵⁷⁶ Outro exemplo fornecido pelo autor é no caso do IRPJ de apuração trimestral, em que o agente percebe que no critério temporal não haverá base de cálculo passível de tributação, e realiza o adiantamento de certas receitas para o fim de não serem tributadas. MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 259-260.

⁵⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 290, 294, 302.

⁵⁷⁸ Ibidem, p. 325.

contribuinte realiza atos que reduzem essa quantificação para fins de apuração da base de cálculo, conseguindo a economia fiscal almejada. Isso ocorre tanto em relação à base de cálculo, em que a apuração resulta da diferença entre elementos de acréscimo e de decréscimo (Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), quanto em base de cálculo que não há esses elementos redutores de apuração, e que implicam na quantificação de uma operação econômica, como uma venda de mercadoria sujeita ao ICMS.⁵⁷⁹

No primeiro caso, o ato elisivo enseja a possibilidade de utilização de normas no qual se aproveita dos fatores de redução da base de cálculo, ou impede a aplicação de normas que trazem limitações ao aproveitamento desses fatores.⁵⁸⁰ Outra possibilidade elisiva quanto à base de cálculo é aquela que interage com a qualificação dos negócios jurídicos praticados, de sorte que a economia fiscal seja gerada. Nessa modalidade elisiva há a manipulação da linguagem da facticidade jurídica, atribuindo-se qualificação jurídica ao fato, repercutindo em quantificação menos onerosa na base de cálculo.⁵⁸¹

A alíquota consiste em um componente numérico, submetida à reserva legal, que congregada à base de cálculo, oferece com exatidão a dívida tributária.⁵⁸² A economia fiscal a partir da alíquota concretiza-se quando o contribuinte consegue se submeter à alíquota efetiva inferior à alíquota potencialmente aplicável, caso não fosse realizado o ato elisivo. Portanto, a economia fiscal obtida com a alteração da alíquota se dá mediante a interação com outros critérios da norma jurídica tributária, como no caso IPI visto em relação ao critério material, em que o agente consegue enquadrar seu produto em classificação fiscal mais benéfica, ou no caso do ISSQN, em categoria de serviço, dentre a lista de serviços tributáveis, com alíquota menos onerosa.⁵⁸³

⁵⁷⁹ O autor faz uma análise das operações de ágio interno, e de que modo elas interagem com a base de cálculo, fazendo uma estruturação do ato elisivo: “(i) o ato elisivo será a integralização de ações com ágio; (ii) a carga fiscal projetada será o IRPJ devido no exercício sem se considerar a amortização de ágio; (iii) a carga efetiva é resultante do aproveitamento de ágio; (iv) a elisão foi realizada interagindo com a base de cálculo da regra-matriz de incidência”. MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 262-263, 273.

⁵⁸⁰ Ibidem, p. 263.

⁵⁸¹ É o caso na prestação de serviços com aluguel de máquinas. A depender de como é empregada a linguagem na constituição dos contratos, emissão das notas fiscais, ordens de serviços e outros documentos, o negócio será qualificado como prestação de serviços com emprego de material, ou poderá ser dissociadas a prestação de serviços em relação à locação das máquinas, reduzindo assim a base de cálculo para fins de incidência do ISSQN. Ibidem, p. 281.

⁵⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva. p. 233.

⁵⁸³ MCNAUGHTON, op. cit., p. 283-284.

Em relação ao critério pessoal, temos que o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa (sujeito de direitos), física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária nas obrigações tributárias, que conforme prescreve o art. 121 do CTN, pode assumir a feição de contribuinte, que é o sujeito que realiza a conduta descrita na hipótese normativa, ou o responsável, um terceiro a quem a lei atribui a sujeição passiva na relação jurídica tributária. A elisão interage com a sujeição passiva da norma tributária em sentido estrito buscando assegurar que o evento tributário se relacione com os agentes em uma situação determinada, de modo que, o regime jurídico aplicável seja mais benéfico do ponto de vista fiscal. Opera-se quando se verifica que, dentro de um contexto fático, é mais vantajoso do ponto de vista fiscal, que uma certa modalidade de contribuinte e não outra realize o critério material da hipótese de incidência, realizando-se o ato elisivo para o fim de se sujeitar-se à tributação menos onerosa. É o que ocorre nos casos em que pessoas físicas, profissionais que exercem um trabalho profissional, o fazem formalmente mediante a constituição de pessoas jurídicas para garantir que seus atos possuam um regime tributário aplicável menos oneroso. Contudo, importante a ressalva de que quando os serviços prestados, preenchem os requisitos para configuração do vínculo empregatício, a tentativa de elisão acaba por incorrer em simulação.⁵⁸⁴

Por fim, finalizando o critério pessoal do consequente, o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária a título de tributo, que podem ser as pessoas políticas investidas da competência impositiva, e as pessoas jurídicas privadas, sem competência tributária, mas titulares de direitos subjetivos, como as entidades paraestatais que realizam finalidades públicas.⁵⁸⁵ O agente concebe o ato elisivo de modo a influenciar qual a pessoa política competente para instituir o tributo que vai figurar no polo ativo para fins de obtenção de economia fiscal. A sujeição ativa interage de forma reflexa à interação do ato elisivo com outro critério da norma tributária. Nesse passo, o agente molda o ato para se enquadrar em determinada norma jurídica que tem como efeito um outro sujeito ativo.⁵⁸⁶

4.4 O CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

⁵⁸⁴ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 285-288.

⁵⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 302.

⁵⁸⁶ MCNAUGHTON, op. cit., p. 289-290.

É importante para os propósitos desse trabalho, tecer algumas palavras sobre a diferenciação entre elisão tributária e planejamento tributário, que apesar de serem conceitos parecidos, não são totalmente coincidentes, sendo o conceito de planejamento tributário mais abrangente. Hugo de Brito Machado explica que a expressão planejamento tributário diferencia-se de elisão tributária, consistindo em um “plano de atividades econômicas de uma empresa capaz de fazer com que tais atividades sejam desenvolvidas com o menor ônus tributário possível sem a prática de nenhum ilícito”.⁵⁸⁷

As empresas, em razão dos gravosos custos tributários que estão submetidas, precisam moldar sua estrutura organizacional em duas diretrizes em relação ao regime jurídico tributável aplicável: o controle das finanças, no qual planeja-se a empresa, para no âmbito de incidência e abrangência das normas jurídicas tributárias, evitar a realização, no plano fático, das hipóteses normativas, haja vista que, a obrigação tributária é de índole compulsória e seu dever é inafastável, ou, ao menos minimizar o ônus tributário suportado; a tomada de posições estratégicas diante da complexidade da legislação tributária e a excessiva existência de deveres formais e instrumentais, que exigem um conhecimento aprofundado do perfil da atividade desempenhada pela pessoa jurídica, levando em consideração seu regime fiscal e sua estrutura logística e societária, para que se efetive uma boa gestão empresarial, contábil e jurídica no que diz respeito aos custos tributários. Assim, planejamento tributário é termo com sentido mais amplo do que elisão, e requer a análise de medidas alternativas, a busca por regimes jurídicos tributários mais benevolentes, além de outros expedientes em prol de uma economia de tributos. Nesse sentido, Eduardo Moraes Sabbag compreende que planejamento tributário consiste no “conjunto de técnicas lícitas que visam a diminuir a carga tributária na estruturação organizacional dos negócios empreendidos pelo contribuinte”.⁵⁸⁸

Helena Taveira Tôres, por sua vez, explica que planejamento tributário “deve servir para designar, tão-só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos”.⁵⁸⁹ O planejamento tributário pode ser compreendido a partir das noções de processo e produto. O procedimento de planejar não se confunde

⁵⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 26.

⁵⁸⁸ SABBAG, Eduardo Moraes. **Planejamento Tributário: Relevância do Tema e Conceitos Jurídicos Envolvidos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 171-174.

⁵⁸⁹ TÔRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 175.

com o produto desse procedimento, que consiste no seu resultado, ou melhor, no ato planejado. Planejar é o trabalho de preparação para realização de um determinado empreendimento, conforme métodos, técnicas, roteiro, etapas e objetivos definidos. Assim, planejamento tributário consiste no procedimento de interpretação do sistema de normas para determinação de um modelo de ação a ser tomado pelo contribuinte com o intuito de evitar ou reduzir a tributação. Uma espécie de análise preventiva que projeta as normas jurídicas vigentes sobre atos e negócios jurídicos futuros que se deseja realizar.⁵⁹⁰

Por outro lado, o planejamento tributário enquanto ato, corresponde à orientação conferida à conduta do particular que deseja realizar um ato ou negócio jurídico, com base no plano definido para reduzir o ônus fiscal, que identifica as melhores alternativas de constituição de negócios jurídicos de acordo com a legislação vigente, evitando-se eventuais conflitos com a Administração Tributária. Cumpre, portanto, a função de servir como instrumento de ação para a tomada de decisão sobre a organização dos negócios, por meio de orientações, recomendações e exortações, prezando, assim, pela eficácia e legitimidade do negócio a ser realizado; e funciona, também, como um mecanismo de prevenção de conflitos, com a antecipação das consequências jurídicas sobre os negócios pretendidos, tendo em vista o ordenamento jurídico vigente, o posicionamento da Administração Tributária e dos tribunais em casos análogos, e as experiências comprovadas.⁵⁹¹

Nessa mesma linha, James Marins faz uma diferenciação entre planejamento fiscal em sentido amplo, que compreende a todas as técnicas de reorganização tributária do contribuinte e o planejamento fiscal em sentido estrito, que para autor, é sinônimo de elisão tributária. Em outras palavras, a elisão figura apenas como um dos instrumentos para reduzir o ônus fiscal, sendo o planejamento tributário uma noção bem mais ampla.

Denomina-se *planejamento fiscal ou tributário lato sensu* a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.⁵⁹²

⁵⁹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 175.

⁵⁹¹ Ibidem, p. 175-176.

⁵⁹² MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. Dialética: São Paulo, 2002. p. 33.

O planejamento tributário, segundo o autor, opera de várias formas: por meio de mecanismos administrativos próprios como a reorganização contábil, societária, redirecionamento das atividades; por mecanismos fazendários de elisão induzida pela lei, como regimes fiscais mais benéficos, incentivos fiscais, imunidades, isenções, zonas francas, tratados internacionais (*treaty shopping*); a recuperação de possíveis créditos fiscais, por meio de pedidos de repetição ou compensação de tributos pagos a maior; administração e redução do passivo tributário com o aproveitamento de parcelamentos, remissões e anistias; o manejo de instrumentos processuais para se discutir tributos indevidos.⁵⁹³ Planejamento tributário, portanto, envolve um conjunto de técnicas e expedientes, que de modo preventivo e preparatório, visam uma lícita economia de tributos. Trata-se de um conceito bem mais amplo e abrangente que não se confunde, embora haja pontos de contato, com o fenômeno da elisão tributária.

4.5 NEGÓCIOS JURÍDICOS INDIRETOS

No tema da elisão tributária, há a discussão a respeito da utilização dos denominados *negócios jurídicos indiretos* para fins de obtenção de economia legítima de tributos. São espécies de desenhos ou esquemas negociais lícitos e legítimos, desde que observados seus pressupostos, cujos efeitos são tutelados e protegidos pelo ordenamento, inclusive os tributários. É figura do âmbito do Direito Privado que tem assumido importância no campo do Direito Tributário, sendo relevante seu exame para a compreensão do fenômeno elisivo.

Alberto Xavier, autor que desenvolveu importante estudo sobre a utilização dos negócios jurídicos indiretos para fins de obtenção de economia fiscal, define negócio jurídico indireto como “o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”. Trata-se de negócio que se vale da estrutura típica de uma certa espécie negocial, mas que pela intenção das partes, e em razão das circunstâncias, é também adequada para a concretização de finalidades relativas a outro negócio jurídico. Por isso, afirma que a “característica essencial do negócio jurídico indireto está na utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva

⁵⁹³ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. Dialética: São Paulo, 2002. p. 33-34.

(...)”. Por essas razões, que a doutrina alude a negócios jurídicos oblíquos, anômalos ou inusuais.⁵⁹⁴

Essa modalidade negocial pode cumprir funções relevantes para o Direito Tributário, quando a realização indireta dos fins desejados pelas partes é determinada pela busca por uma tributação menos onerosa. O resultado econômico alcançado pelas partes seria equivalente e análogo à forma negocial normalmente escolhida, sem a submissão a regime tributário mais oneroso.⁵⁹⁵ Xavier afirma que são dois os elementos essenciais ao negócio jurídico indireto para o Direito Tributário:

Elementos essenciais do conceito de negócio indireto em Direito Tributário são, assim, um elemento objetivo e um elemento subjetivo: o primeiro é constituído pela divergência entre a estrutura (fins típicos) do negócio e os fins que as partes pretendem atingir (à qual a doutrina se refere como utilização de “processos insólitos”, “formas inusuais” ou “formas inadequadas”); o segundo é dado pelo fato de a escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o encargo fiscal.⁵⁹⁶

Na mesma linha, Hermes Marcelo Huck define o negócio jurídico indireto como “aquele em que as partes recorrem a um negócio determinado para alcançar, consciente e consensualmente, por seu intermédio, finalidades diversas das que, em princípio, lhe são típicas”.⁵⁹⁷ Marco Aurélio Greco explica então que o negócio jurídico indireto diz respeito ao modo como as partes se servem de um negócio jurídico típico. O negócio típico é celebrado para obter efeito prático análogo ou equivalente de outro negócio que as partes não desejam realizar em virtude de certos efeitos ou problemas. Para fins tributários, o negócio indireto é utilizado para se obter um fim prático equivalente de um outro negócio jurídico que possui um regime tributário mais oneroso.⁵⁹⁸

Antonio Roberto Sampaio Dória compreende que a elisão tributária se enquadra na categoria dos negócios jurídicos indiretos. Para o jurista, o negócio indireto compreende a “esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins diversos dos

⁵⁹⁴ Alberto Xavier dar o exemplo do contrato de compra e venda usado para atingir uma liberalidade, em que o preço do negócio permite atingir os fins da doação. Nesse caso, a compra e venda, em sua função onerosa, acaba cumprindo uma função de liberalidade relativa à outra espécie negocial. Outros exemplos: redução do capital para atingir fins de distribuição de dividendo; renúncia da herança para fazer doação a terceiro beneficiário com a devolução sucessória. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 59-60.

⁵⁹⁵ Ibidem, p. 60.

⁵⁹⁶ Ibidem, loc. cit.

⁵⁹⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 127.

⁵⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 295-296.

que lhe são peculiares. É estrutura típica, com escopo atípico”. Concretiza-se, portanto, pelo emprego de negócio para a realização de objetivos que são normalmente realizados por outra via. Desde que não haja simulação e fraude, as modalidades de negócio jurídico indireto são válidas e sujeitas à disciplina do negócio realizado, haja vista que, as partes aceitam e desejam suas consequências. O motivo pela opção do meio jurídico adotado é a realização de escopo ulterior próprio diferente do escopo do negócio típico. Em outras palavras, a motivação é calcada na intenção de economizar tributos, determinando a prática do ato elisivo por meio de forma jurídica alternativa que é estranha à norma jurídica tributária. Por si só, o motivo de querer obter uma vantagem fiscal não consiste em razão para se determinar a ilicitude do negócio jurídico indireto empregado para elidir a tributação.⁵⁹⁹

Paulo Ayres Barreto afirma que não fosse a pretensão de alcançar esse fim ulterior, o negócio jurídico seria realizado de modo direto, com outra roupagem jurídica. Logo, o negócio jurídico indireto é utilizado para evitar-se a estruturação direta, mediante a adoção de outra forma jurídica na celebração da operação, alcançando os objetivos econômicos e empíricos desejados, bem como uma menor carga tributária. Assim, o autor elenca algumas notas na sua utilização no procedimento elisivo: existência de um negócio jurídico típico que exige a observância de requisitos que lhe são próprios, de acordo com o regime jurídico que lhe é aplicável; a busca por um resultado que é próprio para ao tipo ou espécie de negócio que reveste a operação; a licitude do negócio e a ausência de simulação.⁶⁰⁰

Como explica Diva Prestes Marcondes Malerbi, no esquema negocial construído pelo qual se concretiza o comportamento elisivo, as partes querem os efeitos jurídicos próprios ao tipo do negócio realizado, assim como o seu escopo ulterior que é de se sujeitar a um regime tributário mais benéfico. Para a autora, a elisão corresponde à categoria dos negócios jurídicos indiretos em matéria tributária, ou seja, uma conduta lícita concretizada por meio de um esquema negocial para produzir efeitos específicos ao tipo do negócio realizado e para obter efeitos fiscais vantajosos.⁶⁰¹

Alberto Xavier classifica as diversas modalidades de negócio jurídico indireto empregado para fins de economia fiscal. No *negócio indireto de exclusão*, a estrutura do

⁵⁹⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 54-55.

⁶⁰⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 147.

⁶⁰¹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 18-19.

negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto. No *negócio jurídico impeditivo*, a estrutura do negócio jurídico é previsão da norma tributária, e a do negócio jurídico indireto é previsão de norma de isenção. No *negócio jurídico indireto redutivo*, que busca reduzir as consequências fiscais, há duas possibilidades de atuação: o negócio redutivo indireto por *substituição de fatos geradores*, em que o negócio jurídico direto é elemento da previsão normativa e o negócio jurídico indireto é elemento de outro tipo, cujas consequências são menos onerosas; o negócio jurídico indireto por *substituição de elementos da estatuição*, em que o negócio jurídico direto é elemento de uma zona de estatuição (alíquotas, base de cálculo) e as partes se valem de um negócio jurídico indireto com efeitos tributários mais benéficos.⁶⁰² Diva Prestes Marcondes Malerbi, com fulcro nas ideias de Alberto Xavier, sintetiza em sua obra as possibilidades de capitulação do comportamento elisivo: o negócio jurídico indireto não estar previsto em nenhuma norma tributária; o negócio jurídico indireto estar previsto em hipótese de norma isentiva; o negócio jurídico indireto estar previsto na hipótese de norma tributária mais favorável em relação à norma tributária que se deseja elidir.⁶⁰³

Marco Aurélio Greco faz algumas observações a respeito da utilização do negócio jurídico indireto. Primeiramente, que no negócio jurídico indireto há apenas um negócio, afastando a hipótese de simulação, em que há a existência de dois negócios, o real ou aparente. O segundo ponto é de que só há negócio jurídico indireto se houver negócio jurídico típico, pois sendo um negócio jurídico atípico, será um negócio jurídico direto, haja vista que o efeito prático visado não é mais equivalente a outro.⁶⁰⁴ A terceira observação é a de que a obtenção de um fim distinto só encontra espaço caso o negócio jurídico indireto não seja utilizado para fraudar à lei ou com simulação. Nesses casos, estariam desprotegidos pelo ordenamento, não sendo oponíveis ao Fisco.⁶⁰⁵ O exame sobre a possibilidade de caracterização de fraude à lei no uso dos negócios jurídicos indiretos para fins tributários será trabalhado em tópico oportuno.

⁶⁰² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 60-61.

⁶⁰³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 60-61.

⁶⁰⁴ O autor explica que quando as partes realizam alterações substanciais nas cláusulas relativas ao negócio jurídico típico, neutralizam-se ou alteram-se seus efeitos, deixando ele de ser típico, e deixando também de ser indireto. Em matéria tributária, segundo o autor, para ter proteção do ordenamento é necessário a manutenção do perfil original do negócio típico. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 296.

⁶⁰⁵ Ibidem, p. 296-297.

Todavia, importante tecer algumas notas distintivas sobre o negócio jurídico indireto e o negócio simulado.

Alberto Xavier afirma que quando não há simulação, o *negócio fiscalmente menos oneroso* se caracteriza como negócio jurídico indireto, ou seja, negócio a que as partes realizam, para mediante ele, chegar a fins diversos dos que representam a estrutura típica do esquema negocial realizado. A fronteira entre o negócio simulado e o negócio indireto é a fronteira da mentira e da verdade. O que confere esse caráter enganoso ao negócio simulado é a divergência entre a vontade real e a vontade declarada, enquanto que nos negócios jurídicos indiretos isso não ocorre, sendo um negócio jurídico verdadeiro. Nesse último, há apenas uma divergência entre a estrutura típica e os motivos ou fins perseguidos pelas partes, que é desejada e revelada. Usa-se a estrutura típica como condição para realização de fim ulterior que é essencial.⁶⁰⁶

Como sintetiza Diva Prestes Marcondes Malerbi, na simulação há uma inadequação entre a vontade real e a vontade declarada, ou seja, a existência de um negócio real simulado que tem como resultado uma aparência para realizar o seu escopo dissimulado. No negócio simulado, há uma vontade real das partes que cria um artifício negocial diverso do que se realmente deseja. Contudo, havendo apenas uma simples incongruência ou discordância entre meios e escopos compatíveis, se terá o negócio jurídico indireto. Neste último, ao contrário, apenas existe uma inadequação entre os meios utilizados pelas partes para se alcançar o resultado econômico e os escopos perseguidos pelo negócio, porém, meios e escopos são compatíveis. No negócio jurídico indireto, os efeitos jurídicos próprios são realmente perseguidos pelas partes e por isso sendo escolhida a sua realização. Ademais, não há uma incompatibilidade entre a vontade real e a declarada, tendo apenas uma inadequação entre a estrutura do negócio jurídico realizado (causa típica do negócio) e a finalidade última a ser alcançada, isto é, evitar a incidência tributária ou incidir em regra jurídica tributária menos onerosa.⁶⁰⁷ As partes querem os efeitos jurídicos típicos do negócio, pois são esses efeitos típicos que permitem atingir o objetivo indireto e ulterior visado.

A elisão tributária liga-se à escolha de formas jurídicas por meio de negócios jurídicos indiretos. Quando as normas jurídicas tributárias adotam conceitos estruturais na definição dos antecedentes normativos, não há subsunção normativa na construção

⁶⁰⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.

⁶⁰⁷ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 25-26.

do particular do fato mediante o negócio jurídico indireto. Em caso de negócio jurídico simulado, a Administração poderá desconsiderar o negócio e exigir o cumprimento do dever tributário, como se o ato simulado não existisse (simulação absoluta) ou com base em ato dissimulado (dissimulação relativa). Todavia, se a hipótese de incidência tributária descreve um conceito funcional, o fato jurídico tributário alberga tanto o negócio jurídico direto quanto o negócio jurídico indireto, pois o que interessa no conceito jurídico utilizado pelo legislador tributário não é propriamente a estrutura, mas os efeitos econômicos da conduta para fins de incidência normativa.⁶⁰⁸

Como aponta Cesar A. Guimarães Pereira, apesar do conceito de negócio jurídico indireto ser útil para compreensão e solução de parte dos problemas acerca da elisão tributária, não permite identificar com objetividade todas as possibilidades elisivas. A incerteza de sua configuração reside na fronteira entre o negócio jurídico indireto e o direto, além da avaliação da existência ou não de um objetivo ulterior a ser concretizado indiretamente, que depende de uma análise às vezes subjetiva do intérprete. A utilização do negócio jurídico indireto, assim, não supera de modo completo o uso de conceitos como anormalidade, atipicidade e inadequação, que têm sido invocados no tratamento da elisão tributária.⁶⁰⁹

4.6 EVASÃO TRIBUTÁRIA

O conceito de *evasão tributária*, como visto, relaciona-se a toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento do tributo devido, ou a pagar tributo menor do que é efetivamente devido, mediante o emprego de atos ou meios ilícitos. Assim, a evasão corresponde a uma infração tributária.⁶¹⁰ É conduta ilícita do sujeito passivo na estruturação ou organização de seus negócios, visando a redução da carga tributária suportada, que se enquadra em hipótese de norma jurídica sancionatória.⁶¹¹ O indivíduo viola uma norma jurídica tributária ou sua eficácia para alcançar o efeito

⁶⁰⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 208-209.

⁶⁰⁹ Ibidem, p. 208.

⁶¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: IBET: Resenha tributária, 1975. p. 135-139; CANTO, GILBERTO de ULHÔA. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1988. p. 41.

⁶¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio. In: **Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET: 50 anos do Código Tributário Nacional**. v. 13. São Paulo: Noeses, 2016. p. 103-138.

econômico pretendido, qual seja, reduzir o ônus fiscal. Como visto, acerca do *critério cronológico*, é possível que o sujeito atue de modo ilícito para evitar o fato jurídico tributário, assim como é possível que atue ilicitamente após a ocorrência do fato jurídico tributário, de modo que, qualquer atuação será para modificar ou ocultar uma situação jurídica existente e concretizada em favor do Fisco. A conduta evasiva não apenas consegue evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, mas também ocultá-lo, mascará-lo ou alterá-lo, de modo que, mediante o emprego de uma aparência diversa, não se configure o fato jurídico tributário.⁶¹² Ademais, quando já há obrigação tributária e o agente evasivo é sujeito passivo, a conduta evasiva concretiza-se mediante o artifício doloso ou a malícia para fugir ao tributo, mediante o emprego de meios ilícitos.⁶¹³

O dolo, a fraude e a simulação são, portanto, hipóteses típicas de evasão tributária. O dolo, no âmbito cível, é um artifício, um expediente astucioso empregado para enganar outrem, ou induzir alguém a praticar de um ato, provocando em seu espírito um erro que conduz a uma determinada manifestação de vontade que lhe prejudique. No Direito Privado, seria vício de vontade que gera a anulabilidade do negócio jurídico. O dolo em sentido penal refere-se à vontade do agente em praticar o ato delituoso.⁶¹⁴ Resta saber qual o significado de dolo disposto no art. 149, VII, do CTN, assim como no art. 151, §4º, do mesmo diploma normativo, entre outros dispositivos. Duas interpretações possíveis: o CTN quis atribuir a qualificação de *dolo* às demais condutas que não configurem simulação ou fraude, mas que prejudiquem o erário; ou utilizou como um signo que reforça a conformação das práticas de simulação e fraude qualificadas pelo dolo. Temos que seria a última interpretação a possível, no sentido de que o dolo, em matéria tributária, seria uma figura que pode qualificar a simulação e a fraude nos casos em que há o claro intuito de prejudicar o Fisco e de lhe trazer um prejuízo, de modo a ensejar sanções mais gravosas, como a aplicação de multa qualificada ou até mesmo a configuração de crime tributário.⁶¹⁵

O particular pode descumprir um dever jurídico tributário existente por meio do mero inadimplemento, ou mediante um inadimplemento qualificado pela adoção de

⁶¹² MACHADO, Hugo de Brito. Evasão tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1998. p. 449.

⁶¹³ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 44-45.

⁶¹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 145, 222.

⁶¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 353-354.

meios ilícitos (evasão), podendo nesse último caso haver maior grau de reprovação, ensejando sanções mais gravosas, especialmente naquelas infrações dolosas que causam dano à Administração Tributária, examinadas no tópico a seguir.⁶¹⁶ Nos parece que a evasão não se confundiria com o mero descumprimento do dever de pagar tributo. São ambos ilícitos, mas a evasão se qualifica por essa conduta ardisosa, astuciosa, que emprega meios ilícitos, podendo ser dolosa ou não. Pode ser realizada por omissão ou por inação consciente e voluntária do devedor tributário quando deixa de fornecer elementos às autoridades administrativas para que estas possam tomar conhecimento do fato jurídico tributário e dos elementos da obrigação tributária. Pode ser realizada de maneira comissiva, mediante atos fraudulentos ou simulatórios para eliminar, reduzir ou retardar o tributo.⁶¹⁷

O particular, a meio do caminho da exteriorização formal da operação econômica desempenhada, ou após ela, se vale de um artifício para, ou evitar a subsunção da realidade econômica realizada à norma tributária, ou para obter efeitos jurídicos tributários mais benéficos. A fraude está relacionada ao elemento factual nas relações jurídicas. Diz respeito a uma inverdade quanto aos fatos realizados no mundo fenomênico com o propósito de eliminar ou reduzir o tributo.⁶¹⁸ É o caso, por exemplo, da adulteração de documentos ou a indicação de valores diferentes dos valores escriturados para o fim de reduzir o ônus fiscal.⁶¹⁹ A simulação é uma declaração de vontade enganosa em que há a realização de um ato ou negócio jurídico aparente para ocultar nada ou para dissimular o ato ou negócio jurídico efetivamente realizado pelas partes. No que toca à exteriorização formal dos atos ou negócios jurídicos, na fraude a ilicitude é mais evidente, enquanto que na simulação, há uma aparência de licitude que oculta ou deforma o real negócio produzido.⁶²⁰ Portanto, a evasão tributária é espécie do gênero infração tributária, sujeitas às sanções.

As normas jurídicas que prescrevem as sanções tributárias são normas de conduta e possuem a mesma estrutura das normas jurídicas tributárias em sentido estrito. Possuem, assim, uma hipótese descritora de um fato da realidade de possível ocorrência e uma consequência prescritora de um liame jurídico que se forma entre

⁶¹⁶ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 193; MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. Dialética: São Paulo, 2002. p. 30-31.

⁶¹⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 18-19.

⁶¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016. p. 25.

⁶¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016.

⁶²⁰ DÓRIA, op. cit., p. 19-20.

sujeitos de direito. O antecedente da norma jurídica sancionatória descreve um fato ilícito que é assim qualificado por consistir no descumprimento de um dever jurídico estipulado no consequente de norma jurídica tributária em sentido estrito, ou de normas jurídicas tributárias que estatuem deveres jurídicos formais ou instrumentais no interesse da arrecadação e fiscalização. A conduta é considerada como uma infração ou um ilícito tributário, em razão do descumprimento do mandamento ou consequente da norma jurídica tributária.⁶²¹

Nota-se, então, que o termo infração está ligado à categorias relativas ao mundo fático. Compreende ao fato ilícito descrito no antecedente de norma sancionadora, que desencadeia os efeitos jurídicos prescritos no consequente, qual seja, uma sanção. Desse modo, Paulo de Barros Carvalho define infração tributária como “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, acarrete o descumprimento de deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”.⁶²² É a conduta que realizada no mundo fenomênico concretiza o suposto da norma jurídica sancionatória, caracterizada pelo descumprimento de uma prestação a que estava submetida, por força de uma norma jurídica de conduta. Essa norma jurídica de conduta pode estatuir uma obrigação patrimonial tributária ou deveres instrumentais e formais no interesse da arrecadação.⁶²³

A infração tributária, esse comportamento que infringe ou viola um dever jurídico, pode configurar ilícito administrativo ou também pode ser relevante juridicamente para fins criminais, conforme a legislação e o regime jurídico penal. As infrações tributárias, a partir do critério da exigência da participação subjetiva do agente na descrição da norma sancionadora, podem ser classificadas em infrações subjetivas e objetivas. A infração subjetiva é “aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer dos seus graus)”. A infração objetiva “são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator”.⁶²⁴

Portanto, com base nessas noções, a evasão tributária é espécie de infração tributária que pode envolver as normas jurídicas tributária em sentido estrito e as normas jurídicas tributárias que prescrevem deveres formais ou instrumentais. Ocorre quando há o descumprimento do consequente da norma jurídica tributária, deixando-se de recolher o tributo a partir da adoção de meios ilícitos que visam ludibriar a

⁶²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 475.

⁶²² Ibidem, p. 476.

⁶²³ Ibidem, p. 476-477.

⁶²⁴ Ibidem, p. 477.

autoridade fazendária sobre a ocorrência do fato jurídico tributário.⁶²⁵ O particular, em relação a um determinado tributo incidente sobre uma situação econômica que se verificou na realidade, deixa de realizar um determinado ato que interage com a norma jurídica tributária em sentido estrito ou com norma jurídica tributária que acarreta alguma vantagem fiscal. Assim, a evasão tributária ocorre, de forma preponderante, no plano individual e concreto, a partir do silenciamento ou alteração de informações devidas à Administração Tributária sobre situações jurídicas relevantes para fins de tributação, bem como a ocultação ou distorção da realidade, seja em relação ao evento jurídico tributário, seja em relação a elementos da obrigação tributária.⁶²⁶

Portanto, na evasão sobre a norma jurídica tributária em sentido estrito, a linguagem deve demonstrar a conduta evasiva, isto é, indicar a ocorrência de um evento, sobre determinadas coordenadas de espaço e de tempo, que não está devidamente relatada em linguagem competente à época, quando da produção da norma individual e concreta. Cabe à Administração Tributária constituir a obrigação tributária devida, mediante a constituição em linguagem competente do fato jurídico e sua consequente relação jurídica, demonstrando os critérios da norma jurídica tributária em sentido estrito que foram evadidos pela atuação do sujeito passivo. Ademais, deve demonstrar também quando há a aplicação indevida de norma jurídica tributária que acarrete uma vantagem tributária, mediante a produção de uma norma jurídica individual e concreta que não está em conformidade com a legislação.⁶²⁷ Algumas palavras a mais devem ser tecidas para indicar de que modo pode a conduta evasiva pode interagir com os critérios da regra-matriz de incidência do tributo.

Quanto ao critério material da hipótese de incidência da norma jurídica tributária em sentido estrito, o agente evasivo, na produção da norma jurídica individual e concreta, deixa de relatar a ocorrência da conduta descrita na materialidade da hipótese. Logo, a economia de tributos obtida mediante a conduta evasiva concretiza-se pela omissão da situação fenomênica que realiza a situação prevista hipoteticamente, ou, a partir de sua dissimulação. A linguagem que demonstra o ato evasivo do agente deve apontar mediante provas suficientes à sua demonstração, a conduta descrita no

⁶²⁵ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 321.

⁶²⁶ Ibidem, p. 327.

⁶²⁷ Ibidem, p. 327-328.

critério material que ocorreu na realidade, autorizando, assim, a cobrança pelo Fisco do tributo devido efetivamente.⁶²⁸

Em relação ao critério espacial da hipótese de incidência tributária, o ato evasivo concretiza-se no momento da produção da norma individual e concreta com o relato de um evento não ocorrido na coordenada de espaço efetiva apontada, obtendo o enquadramento em norma jurídica tributária menos onerosa. Poderá ocorrer, portanto, a evasão mediante a prática de simulação. O Fisco deverá infirmar, mediante a linguagem das provas, a coordenada de espaço apontada pelo contribuinte na norma individual e concreta, demonstrando qual seria o critério espacial do fato jurídico tributário. Desse modo, as provas deverão indicar a presença do contribuinte em outro território ou que a realização do fato se consumou no território que corresponde ao critério espacial da correta norma tributária aplicável à situação.⁶²⁹

Encerrando a análise das possibilidades de evasão tributária com os critérios da hipótese, temos que a conduta evasiva poderá se dar em relação ao critério temporal, de modo que, no momento da produção da norma jurídica individual e a concreta, relata-se um evento que não ocorreu no momento indicado pelo contribuinte. A economia de tributo alcançada por meio da evasão que se vale do critério temporal ocorre mediante uma aparente não incidência da norma jurídica tributária sobre o fato, em virtude da ausência de consumação do instante temporal previsto normativamente, ou em razão do diferimento do pagamento do tributo, bem como em virtude de propositual adiantamento que se mostra conveniente para fins de obtenção de uma redução do tributo a ser pago. O Fisco deverá apontar as razões pelos quais o momento indicado como critério temporal na norma jurídica individual e concreta é incompatível, por meio de provas, sendo a vantagem tributária percebida indevidamente.⁶³⁰

É possível, ainda, que a evasão tributária interaja com os critérios do consequente da norma jurídica tributária em sentido estrito. No critério quantitativo, especificamente em relação à base de cálculo, o ato de evasão produz uma linguagem que mensura o fato jurídico tributário de maneira inferior ou incompatível em relação aos que as provas indicam. Na base de cálculo dos tributos em que há apuração a partir da conjugação de fatores de acréscimo e de fatores de decréscimo, a exemplo do Imposto sobre a Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a conduta

⁶²⁸ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 328-329.

⁶²⁹ Ibidem, p. 329.

⁶³⁰ Ibidem, p. 330.

evasiva se vale de um fator de decréscimo de modo indevido (uso de notas fiscais para fundamentar despesas que não ocorreram), ou omite um fator de acréscimo (de uma receita, por exemplo), para o fim de minorar o montante da base de cálculo apurada. Naqueles tributos que a base de cálculo mensura certa operação econômica (como na compra e venda), o agente evasivo aponta um valor da operação distinto do que realizado efetivamente pelos agentes.⁶³¹

Ainda no critério quantitativo do consequente da norma, o ato evasivo poderá interagir com a alíquota, acarretando a aplicação de uma alíquota inferior à prevista para a situação econômica realizada. Pode ocorrer a partir da indicação de uma alíquota inferior sem qualquer justificativa para tanto, no qual o contribuinte confia que não haverá qualquer expediente fiscalizatório para apontar a indevida aplicação. Pode o ato evasivo se dar ainda em relação a um dos critérios da hipótese ou em relação ao critério pessoal, tendo, de modo reflexo, a aplicação de uma alíquota menos onerosa.⁶³²

É possível que a conduta evasiva interaja com o critério pessoal do consequente normativo. Em relação à sujeição passiva, verifica-se quando o contribuinte relata em linguagem um sujeito diferente do que aquele que realizou o fato jurídico tributário, ou quando o responsável busca demonstrar que se relacionou de modo diferente do que efetivamente realizado para fugir da sujeição passiva, ou para obter uma carga tributária menos onerosa. Quanto à sujeição ativa, o agente evasivo deixa de aplicar uma norma jurídica tributária que possui determinado sujeito ativo como titular do crédito tributário, aplicando uma norma tributária diferente que possui um outro sujeito ativo, com o fim de obter uma carga tributária mais benéfica. A repercussão da conduta evasiva na sujeição ativa se dá, portanto, de modo reflexo.⁶³³

Por fim, a evasão tributária pode ainda se aproveitar indevidamente de normas jurídicas que acarretem alguma vantagem fiscal. Essa inadequação ou aplicação indevida e ilícita ocorre quando a situação realizada não se enquadra na norma que institui um determinado benefício, ou quando o consequente desta norma é aplicado de forma indevida, para fins de obtenção de economia de tributos.⁶³⁴

4.6.1 Sonegação, Fraude e Conluio

⁶³¹ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 331.

⁶³² Ibidem, p. 332.

⁶³³ Ibidem, p. 333-334.

⁶³⁴ Ibidem, p. 334.

Ainda que no campo das infrações tributárias o princípio geral é o da responsabilização objetiva, o legislador também pode criar infrações subjetivas, isto é, aquelas infrações cuja configuração a lei exige que o agente infrator tenha atuado com dolo ou culpa, havendo a necessidade de apuração da vontade na realização da conduta infratora. A Lei nº 4.502/1964 define as infrações subjetivas típicas dolosas que caracterizam evasão tributária, quais sejam, a sonegação, a fraude e o conluio. Conforme prescreve o caput e o §1º do art. 44 da Lei nº 9430/96,⁶³⁵ essas infrações subjetivas ensejam a duplicação na aplicação da multa, não excluindo outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, o que demonstra o grau de reprovabilidade dessas figuras, que podem constituir pressupostos de fato para configuração de crimes tributários. No plano sintático, a estrutura da norma sancionatória poderia assim ser construída: “se for a infração tributária subjetiva de sonegação, fraude ou conluio, então dever ser a aplicação da multa qualificada” (duplicação do percentual de 75%). O problema então seria de ordem semântica para se conhecer e delimitar os conceitos dessas figuras.⁶³⁶ Começamos pela sonegação, disposta no art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária. I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Genericamente, os crimes contra a ordem tributária são por vezes chamados de sonegação, em seu sentido amplo, como toda e qualquer subtração de direito alheio, consistindo em condutas que tenham como resultado o não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo devido. Nesse sentido amplo, o conceito de sonegação alberga uma pluralidade de condutas tipificadas como crime para o Direito Penal. Em sentido estrito, que é a concepção relativa ao dispositivo supramencionado, a sonegação

⁶³⁵ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...) § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

⁶³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 121.

consiste em uma subtração que se concretiza mediante a ocultação dolosa de informações, de modo comissivo ou omissivo, que impede, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato jurídico tributário, suas circunstâncias materiais, ou das condições pessoais do contribuinte que podem afetar os elementos da obrigação tributária.⁶³⁷

A sonegação, portanto, impossibilita o conhecimento de fatos relevantes para o exercício do lançamento pela Administração Tributária, em razão da violação de deveres instrumentais ou formais no interesse da arrecadação e fiscalização. Há uma frustração do princípio da verdade material, concretizado através da prestação de informações e declarações verdadeiras, que violam o dever de colaboração do sujeito passivo do tributo com o Fisco.⁶³⁸ Através da sonegação, o agente busca retardar o conhecimento pela autoridade fazendária de qualquer elemento ligado ao fato jurídico tributário e das condições pessoais do contribuinte.⁶³⁹ Ademais, a definição de sonegação no dispositivo refere-se à realização de um ato doloso, isto é, na vontade do agente em praticar a conduta delituosa de impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato jurídico tributário.⁶⁴⁰

Portanto, na sonegação há um descumprimento por parte do sujeito passivo de um dever instrumental que prejudica a constituição da obrigação tributária.⁶⁴¹ É uma conduta proibida de evasão tributária que se enquadra na tipificação penal que suprime o tributo por meio de informação falsa, inserção de dados inexatos em livros ou documentos fiscais, pela falsificação ou alteração de notas fiscais, pela negação em emití-las, ou através outras de condutas fraudulentas.⁶⁴²

Alberto Xavier diferencia a sonegação mediante a falsa declaração com a simulação, pois enquanto naquela há uma divergência entre a declaração informativa e o objeto da informação, na simulação essa divergência não ocorre, pois o contribuinte declara a existência de um ato ou negócio aparente. Em outras palavras, a divergência está entre a vontade real e a vontade declarada, o que não afeta a exatidão do ato ou negócio jurídico em si. O simulador quer o ato aparente e quer que este seja conhecido

⁶³⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 81.

⁶³⁸ Ibidem, p. 81-82.

⁶³⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 272.

⁶⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 222.

⁶⁴¹ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 322.

⁶⁴² MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. Dialética: São Paulo, 2002. p. 31.

pelo Fisco. O engano não estaria na declaração, mas no conteúdo declarado. A simulação não constitui em si, crime contra ordem tributária, mas em infração administrativa.⁶⁴³

A segunda infração subjetiva dolosa seria a fraude, disposta no art. 72 da Lei 4.502/1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Portanto, na fraude, há um comportamento doloso, seja ele comissivo ou omissivo, que viola diretamente a norma jurídica tributária, com a finalidade de retardar ou impedir o acontecimento tributário, ou a modificar ou excluir os traços peculiares que impedem a identificação do evento jurídico tributário, com a finalidade de não pagar o tributo devido, de pagá-lo a menor, ou, ainda, postergar o seu pagamento. É uma figura próxima da sonegação. O caráter doloso que acarreta um dano à Administração é essencial para a caracterização da conduta fraudulenta. Uma vez identificada e configurada a conduta fraudulenta, há a aplicação de multa agravada, dado o repúdio com que o Direito trata as figuras nas quais o contribuinte infrator visa se locupletar de valores do Erário.⁶⁴⁴

Alberto Xavier explica que a fraude exige três requisitos. O primeiro é o subjetivo, consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva de reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento. O segundo é o requisito subjetivo da intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão, ou seja, a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito, dirigindo sua vontade mediante uma conduta ativa ou passiva. O terceiro é o requisito objetivo relativo aos meios de realização do prejuízo ao Fisco, que é impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato jurídico tributário, ou excluir ou modificar suas características essenciais.⁶⁴⁵

Interessante que a norma alude que a fraude opera em momentos que antecedem a efetivação do evento tributário. Como esclarece Marco Aurélio Greco, o

⁶⁴³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 82-83.

⁶⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 279.

⁶⁴⁵ XAVIER, op. cit., p. 78-79.

dispositivo não diz respeito à fraude à lei, mas à fraude fiscal, como uma conduta dolosa e ardilosa que agride a norma jurídica tributária. Trata-se de norma de caráter sancionador. Para o autor, o foco de análise do dispositivo é a expressão “impedir ou retardar” a ocorrência do fato jurídico tributário. Há uma conduta (ação ou omissão) que não permite o aperfeiçoamento do fato jurídico tributário, durante o “processo formativo do fato gerador”, ou seja, quando estão sendo realizados os atos que consistem no núcleo da hipótese normativa, de modo que, sua ocorrência na realidade é uma etapa subsequente. A conduta impede o prosseguimento do *iter* formativo do fato jurídico tributário. Ademais, a conduta também pode retardar a realização do fato jurídico tributário que deveria ter ocorrido em razão do início da realização de atos para o seu surgimento. Quanto à segunda parte do dispositivo, que alude a “excluir ou modificar”, consistem em condutas após a ocorrência do fato jurídico tributário, que exclui ou modifica suas características.⁶⁴⁶

Charles William McNaughton, quanto à primeira parte do dispositivo, discorda de Marco Aurélio Greco, pois entende que não há diferenças entre “fato gerador pendente” e “fato gerador não ocorrido”. Analisando o dispositivo, em sua literalidade, ou seja, a fraude como uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do evento jurídico tributário, reduzir o seu montante ou diferir seu pagamento, em muito se aproxima ao próprio conceito de elisão. Não há como diferenciar a elisão da fraude, como propõe Marco Aurélio Greco, com base no critério de que os atos estavam ou não em curso no processo formativo do fato jurídico tributário. É uma ideia que não se compatibiliza com a própria fenomenologia de incidência tributária, pois ou há fato jurídico tributário, ou simplesmente não há. Em outras palavras, se não há a consumação fenomênica de todos os critérios da hipótese na realidade, não há o evento jurídico tributário. Para o autor, a cláusula não teria sido recepcionada, pois implicaria necessariamente sempre na opção pelo contribuinte do ato de maior carga tributária, sob pena de aplicação da multa de 150%. Não poderia o particular impedir ou retardar um “fato gerador em processo formativo”, pois estaria configurada a conduta fraudulenta. O dispositivo, nessa parte, teria igualado fraude com economia fiscal, o que seria inconstitucional e confiscatório.⁶⁴⁷

⁶⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 274-275.

⁶⁴⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 324-326.

Nos parece convincente, contudo, o argumento de Alberto Xavier, que afirma que a expressão “impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador” não pode ser interpretado literalmente, haja vista que a obrigação tributária apenas surge com a ocorrência do fato jurídico tributário, não podendo haver infração por ato ilícito nos casos em que não há a verificação do fato jurídico tributário. O impedimento ou retardamento aludido pelo dispositivo refere-se às situações que, por simulação, oculta a ocorrência ou o momento do fato jurídico tributário sob o manto enganoso, de modo definitivo (impedir) ou temporariamente (retardar). A fraude, a que a primeira parte do dispositivo se refere, apenas pode ser a simulação fraudulenta ou maliciosa, que tem como fim causar prejuízo ao Fisco. Contudo, nem toda simulação será fraude, pois há a possibilidade de simulação inocente ou de simulação para causar prejuízos a terceiros privados, ainda que o ato tenha reflexos tributários. A simulação fraudulenta é a que possui o dolo específico com o intuito de causar prejuízo ao Fisco.⁶⁴⁸ À conclusão parecida chega Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que a figura da fraude do art. 72 da Lei 4.502/1964 relaciona-se com a ocultação da realidade, isto é, pratica-se o ato que dá nascimento à obrigação tributária, mas se impede o Fisco de tomar conhecimento, mediante condutas mascaradas do negócio jurídico (simulação), ou por meio de condutas ilícitas que modificam ou excluem os caracteres do fato (fraude).⁶⁴⁹

Por fim, a figura do conluio está disposta no art. 73 da Lei 4052/1964: “Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”. O conluio, portanto, caracteriza-se pelo acordo entre duas ou mais pessoas com vistas a concretizar atos de sonegação ou fraude. Para Alberto Xavier, o conluio “outra coisa não é que o pacto simulatório que ocorre nos negócios jurídicos bilaterais “fraudulentos””.⁶⁵⁰ Em mesmo sentido, Cesar A. Guimarães Pereira aduz que se trata da hipótese de simulação com dolo específico de evadir o tributo.⁶⁵¹ As infrações subjetivas não se exaurem nos ilícitos que exigem o dolo para a sua configuração. É possível que o legislador também crie infrações subjetivas que para sua caracterização haja a configuração de culpa (negligência, imprudência ou imperícia). Ademais, no campo das infrações subjetivas, cabe ao Fisco,

⁶⁴⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 79.

⁶⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 594.

⁶⁵⁰ XAVIER, op. cit., p. 79.

⁶⁵¹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 194.

mediante seus expedientes administrativos, perquirir e provar a presença de dolo ou culpa, como nexos entre a conduta do agente e o resultado material. Prova que não é das mais fáceis, cabendo à fiscalização a incumbência de demonstrar a materialidade do evento ilícito, bem como, o elemento volitivo do agente que realizou a conduta infratora. Dolo e culpa não se presumem, mas provam-se.⁶⁵²

⁶⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 481-482.

5. ELISÃO TRIBUTÁRIA E NORMAS ANTIELISIVAS

5.1 NORMAS ANTIELISIVAS

Diante da forte insegurança jurídica perpetrada pela adoção da interpretação econômica na experiência internacional, os Estados foram assumindo uma postura de maior rigor para coibir práticas elisivas, bem como a necessidade de desenvolvimento de critérios interpretativos mais seguros para imposição de limites às condutas dos contribuintes de fuga ao tributo. Diversos são os métodos de controle dos atos elisivos: a adoção de uma norma geral antielisiva; a utilização de construções jurisprudenciais que desenvolvem critérios para a interpretação das operações, a exemplo do teste do propósito negocial, as teorias da prevalência da substância sobre a forma e a *step transaction*, aplicadas em conjunto com leis especiais de prevenção; a utilização apenas de normas de prevenção, nas quais se estabelecem em hipóteses normativas as condutas mais frequentes que visam uma economia de tributos, conforme vão sendo identificadas; a combinação de normas gerais com normas de prevenção. Em alguns casos, somadas a essas normas, há também o dirigismo hermenêutico, a possibilidade da integração analógica, a aplicação de presunções legais, entre outras técnicas.⁶⁵³

No método da colmatação legislativa, mais comum em ordenamentos que proíbem o emprego da analogia, o legislador, caso por caso, vai fechando as “brechas” os “buracos” por onde escapam os contribuintes, mediante normas tributárias preventivas específicas. Outro método de controle dos atos elisivos dos contribuintes, que sem dúvidas causa maior polêmica e discussão quanto à sua aplicabilidade, é o da desqualificação ou desconsideração administrativa mediante uma permissão genérica, ou seja, uma *cláusula geral antielisão* ou *norma geral antielisão*. Por meio desse método de controle, em alguns ordenamentos, reconhece-se a possibilidade do uso da analogia e a prevalência da atuação da Administração, permitindo-se a desqualificação e requalificação dos atos e negócios jurídicos dos particulares com base no uso de teorias ou critérios, tais como o teste do propósito negocial, a fraude à lei e o abuso de direito, para fins de aplicação da norma jurídica de tributação.

Terminologicamente, Heleno Taveira Tôrres prefere utilizar para essas normas a terminologia de *normas antielusivas*, dentro da sua proposta conceitual de

⁶⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 235-236.

reconhecimento de condutas que estariam na zona intermediária entre a elisão e a evasão, que seria a elusão tributária. Explica o autor que, essas “normas gerais” ou “cláusulas gerais” não recebem a denominação de “gerais” apenas por terem destinatários indefinidos, mas por serem espécies de normas gerais e abstratas cujas hipóteses normativas buscam reger os demais casos não albergados pelas hipóteses de incidência de normas jurídicas tributárias específicas, atribuindo os pressupostos aos casos que por elas podem ser alcançados, para o fim de aplicar a sanção de desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos dos contribuintes. Essas cláusulas gerais ganham concreção à medida que se promove nos casos específicos a construção de normas individuais e concretas em virtude das condições previstas que qualificam a conduta do contribuinte como passível de desconsideração, mediante a utilização de critérios determinados pelo ordenamento: prevalência da substância sobre a forma e teste do propósito negocial (Estados Unidos), abuso do direito (França), fraude à lei (Espanha), abuso das formas (Alemanha).⁶⁵⁴

Quando se institui no ordenamento uma norma geral para combater as estratégias dos contribuintes para economizar tributos, promovendo os pressupostos para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, impõem-se limitações e restrições ao exercício da autonomia privada. Contudo, a aplicação de uma cláusula geral não é tarefa nada simples, pois envolve a interpretação de normas jurídicas tributárias alvo da conduta dos contribuintes, de normas jurídicas de Direito Privado que regulam os atos e negócios jurídicos, a própria norma geral de controle, assim como a necessidade de uma interpretação sistemática que visa dar coerência e compatibilidade à interação de todo esse conjunto de normas no ordenamento.⁶⁵⁵ Por essa razão, Heleno Taveira Tôrres, em estudo comparado, ressalta as críticas e as desconfianças com a utilização dessas cláusulas gerais:

O recurso às chamadas “cláusulas gerais antielusivas”, que são espécies de normas gerais e abstratas criadas para autorizar a desconsideração de atos ou negócios jurídicos perpetrados pelos contribuintes, quando apresentem conteúdos incompatíveis com as qualificações jurídicas exigidas pela norma tributária (sem que se configure como simulação ou fraude), tem gerado inúmeras críticas, justificadas pelos conflitos com relevantes princípios constitucionais, particularmente os de legalidade e tipicidade. Em todos os Estados que as adotaram, residem dúvidas sobre a respectiva utilidade. O fato é que essas normas obtiveram baixa efetividade na experiência jurídica de

⁶⁵⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 237-238.

⁶⁵⁵ Ibidem, p. 238.

países como Portugal, Itália, França, Holanda e Bélgica. Na Alemanha, mesmo que a prática lhe tenha reservado a melhor acolhida, os julgadores predicam-lhe ainda pouca confiança. No Reino Unido, houve uma preferência declarada pelas normas de prevenção, fechando-se o sistema com decisões judiciais e precedentes fundados na *step-stone transaction* e *substance over form*.⁶⁵⁶

Hugo Brito de Machado afirma que, com a instituição de uma norma geral antielisão, “o legislador pretende retirar do contribuinte a liberdade de escolher a forma para a prática dos atos e negócios jurídicos de sorte a evitar ou reduzir o ônus tributário relativamente aos tributos em geral”.⁶⁵⁷ Alberto Xavier, por sua vez, entende que as cláusulas gerais antielisivas são normas que tem por objetivo a tributação, mediante o emprego da analogia, de atos ou negócios jurídicos extratípicos, isto é, que não se subsomem ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes ao dos atos ou negócios jurídicos típicos, sem os respectivos efeitos tributários. Para o autor, as normas especiais antielisivas nada mais são que normas editadas em momento posterior, por meio de lei, que visam tipificar certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados pelos particulares para fugir da aplicação da lei tributária, obtendo os resultados econômicos dos atos e negócios tributados. Nas normas especiais antielisivas, há a observância da legalidade, ao passo que, nas normas gerais antielisivas, os atos ou negócios não foram previamente objeto de tipificação legal, sendo integrados pela aplicação analógica. Existem, ainda, as cláusulas setoriais antielisivas. Diferem-se das especiais, pois as condutas por elas abrangidas não são objeto de tipificação, mas objeto de genérica e indeterminada autorização para aplicação analógica. A diferença em relação às cláusulas gerais é que, as normas setoriais, ao invés de serem aplicadas a todo o Direito Tributário, são apenas aplicadas a um determinado tributo.⁶⁵⁸

Em uma análise comparativa, Alberto Xavier elenca três pressupostos para a aplicação de uma norma geral antielisiva: a realização de ato ou negócio, ou o conjunto deles, não previstos em norma tributária, ou previstos em norma tributária menos onerosa; a obtenção de um resultado econômico equivalente ao ato ou negócio tributado ou mais oneroso fiscalmente; a finalidade de elidir, em que o ato ou o conjunto deles

⁶⁵⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 238.

⁶⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016. p. 41.

⁶⁵⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85-86.

busca evitar o âmbito de aplicação da norma tributária. Em alguns ordenamentos, como na Alemanha e na Espanha, acrescenta-se o carácter anormal ou incomum do negócio realizado. Como resultado da verificação desses pressupostos, aplica-se a norma tributária ao ato ou negócio extratípico. Assim, segundo o jurista português, as normas gerais antielisivas pretendem que os atos ou negócios jurídicos extratípicos que produzam efeitos económicos equivalentes ao dos atos e negócios típicos, realizados com o fim preponderante ou exclusivo de evitar a aplicação da norma tributária, sejam considerados ineficazes perante o Fisco e sejam tributados mediante o emprego da analogia. Logo, o que está em discussão não seria a validade ou licitude dos atos ou negócios jurídicos, mas a tributação do ato não contemplado pela lei mediante a analogia, tornando irrelevante para efeitos tributários a opção negocial dos particulares. Se na simulação afasta-se uma máscara para se alcançar o negócio real, nas normas gerais antielisivas tributa-se um negócio que não se realizou, mas que poderia ter sido realizado não fosse à alternativa negocial do particular. Na prática, tributa-se um ato por ficção legal, obrigando o contribuinte a um modelo mais oneroso que limita sua liberdade. Assim, uma norma geral antielisiva permite no campo do Direito Tributário a instituição de uma norma geral inclusiva.⁶⁵⁹

Marco Aurélio Greco defende a introdução de um modelo de norma geral antielisão ou norma antiabuso, desde que: restrita ao campo do Imposto sobre a renda e não aplicável a todos os tributos; precedida de um ajuste de valores de bens a valores de mercado; com competência atribuída a um órgão colegiado e não a uma autoridade administrativa; com um procedimento que permita um debate quanto às práticas do contribuinte em momento anterior à lavratura do auto de infração; que alcance as condutas que não tenham razões extratributárias para sua realização, e que sejam realizadas com abuso de direito ou fraude à lei; e que na sua aplicação houvesse a exigência do tributo, sem aplicação de penalidades.⁶⁶⁰ Em que pese o modelo defendido pelo autor, não é esse o modelo de Direito Positivo, que pretendeu instituir uma norma geral antielisão, como será examinada no final deste capítulo.

Ricardo Lobo Torres afirma que, uma norma geral antielisiva visa combater distorções na interpretação do Direito Tributário pelo abuso das formas jurídicas sobre o conteúdo jurídico das operações sujeitas ao imposto, ou pela manipulação das formas

⁶⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 88-91.

⁶⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 547.

societárias das empresas sobre o fundamento da livre iniciativa. As normas gerais antielisivas possuem uma natureza contranológica, isto é, buscam combater a analogia inconsistente realizada pelo contribuinte em suas operações. Desse modo, essas normas visam garantir a igualdade entre os sujeitos passivos das obrigações tributárias, assim como trazer transparência às relações jurídicas tributárias. Contudo, reconhece que há grandes dificuldades na aplicação de uma norma geral antielisão, em virtude da própria precariedade da linguagem jurídica mediante uma lei geral que consiga estipular todas as circunstâncias e casos que podem ocorrer na realidade e que mereçam a desconsideração pelo Fisco.⁶⁶¹

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a adoção de uma cláusula geral antielisão que tenha como consequência a desqualificação de atos ou negócios lícitos que acarretem a supressão do tributo mediante interpretação analógica, justificada na isonomia e capacidade contributiva, ao arrepio da legalidade, é incompatível com o nosso ordenamento jurídico, haja vista a expressa proibição da analogia e dos claros e rígidos limites estabelecidos à imposição dos tributos. A norma geral antielisão seria uma norma de autotutela do ordenamento, genérica e despida de tipicidade que recorre a *slogans*: prevalência do conteúdo sobre a forma; teste do propósito negocial; do abuso do direito ou da proibição do excesso de liberdade negocial; da fraude à lei; do abuso de formas.⁶⁶² É norma para que o aplicador *ex officio* da lei, dela simplesmente se afaste, podendo em momento posterior se valer de critérios vagos, como o do propósito negocial e o da fraude à lei tributária, escolhendo o regime tributário que deve ser aplicado ao ato ou negócio jurídico realizado, ferindo a segurança jurídica, a certeza do Direito, a estrita legalidade, a tipicidade e a liberdade. Por essas razões, Sacha Calmon Navarro Coêlho compreende ser incompatível com o nosso sistema jurídico, razão pela qual, afirma que sua instituição representa um regresso ao arbítrio das monarquias absolutistas e dos regimes totalitários.⁶⁶³

Cesar A. Guimarães Pereira, por sua vez, entende que nosso ordenamento jurídico admite uma norma geral antielisão em limites bem estritos. Deve obedecer a legalidade e a proibição da analogia na aplicação da lei tributária. Ademais, não pode atribuir uma ampla margem de discricionariedade ao órgão aplicador da lei e poder

⁶⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 621.

⁶⁶² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 65-66.

⁶⁶³ Ibidem, p. 167.

valer-se de conceitos indeterminados para a redefinição das normas jurídicas tributárias. A questão é que os conceitos ou critérios utilizados para fundamentar normas antielisivas na experiência jurídica internacional são eminentemente indeterminados (equivalência dos resultados econômicos, anormalidade ou inadequação das formas, anormalidade dos atos). Não são compatíveis com o princípio da legalidade as cláusulas gerais antielisivas que se baseiam em ficções construídas em conceitos indeterminados.⁶⁶⁴ Em tese, é possível instituir uma norma geral antielisão, desde que a partir de conceitos determinados, o que reduziria consideravelmente sua viabilidade prática, e desde que respeitadas e observadas as competências discriminadas.⁶⁶⁵

Como bem atenta o autor, a edição de uma norma geral antielisiva apenas é viável se o fato equiparado ao fato tributável esteja também sob a competência do mesmo ente político, o que não é fácil de ocorrer. Há limites de competência que devem ser observados pela norma geral antielisão, pois há grandes possibilidades de conflito. É o caso, por exemplo, do estado que tem competência para tributar doação de imóveis, e o município que tem competência para tributar venda de imóveis. É possível que com a desconsideração e requalificação, uma operação econômica deixe a esfera de um ente político competente e ingresse na competência do outro.⁶⁶⁶

A respeito da possibilidade de instituição de uma norma geral antielisão repressiva, isto é, uma norma que outorga fundamento de validade a outras normas para a criação de tributos individuais e abstratos, Charles William Macnaughton entende por sua inconstitucionalidade. Uma norma geral antielisão repressiva vai de encontro com várias normas do ordenamento: o art. 108 do CTN que proíbe a analogia; o art. 110 do CTN, que determina que o legislador não pode alterar conceitos do Direito Privado previstos em normas constitucionais; o art. 116, I, do CTN, que determina que a situação jurídica apenas reputa-se ocorrida quando verificados seus pressupostos jurídicos; o princípio da estrita legalidade tributária previsto na Constituição Federal. O contexto constitucional brasileiro é incompatível com uma norma geral antielisão repressiva.⁶⁶⁷

⁶⁶⁴ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 34-35.

⁶⁶⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 235-236.

⁶⁶⁶ *Ibidem*, p. 236-237.

⁶⁶⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 490-491.

Um dos argumentos que se coloca para que seja aceita uma cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro é em decorrência da aceitação desse tipo de comando em vários outros sistemas normativos. Em sistemas jurídicos tributários modelados no plano legal, em que há a mera referência da legalidade e capacidade contributiva no plano constitucional, não há tantos requisitos que possam refutar de modo consistente a instituição de uma norma geral antelissão. Bastaria que a lei preveja a norma geral antelissão e autorize que o fato realizado, revelador da capacidade contributiva equivalente a fato previsto legalmente, possa ser requalificado para fins de aplicação da norma tributária, com base em algum critério. Em razão das peculiaridades do nosso sistema jurídico pátrio, é necessário cautela com as soluções desenvolvidas na esteira da experiência jurídica internacional, haja vista que: os direitos dos contribuintes são cláusulas pétreas do sistema; há uma extensa regulamentação da matéria tributária na Constituição Federal com estabelecimento de princípios e regras que impõem limitações à atividade impositiva; a rígida repartição e delimitação das competências tributárias; o estabelecimento de matérias reservadas à lei complementar que traçam normas gerais em matéria de tributação, de caráter nacional, que repercutem nas legislações ordinárias dos entes políticos competentes.⁶⁶⁸

Tomando *elisão* como um termo que se refere ao procedimento lícito do contribuinte para economizar tributos, é contraditório admitir uma norma geral antelissão, ou seja, uma norma que se volte contra atos e negócios lícitos. O sistema tributário brasileiro é disciplinado de forma minuciosa a nível constitucional. Há vários espectros de atuação do legislador em matéria tributária, passando pela Constituição, lei complementar, lei ordinária, que vão delimitando as possibilidades legiferantes, assim como do aplicador da lei tributária. Uma norma geral antielisiva, com toda sua amplitude e abrangência, anula todo o esforço do legislador constitucional, os direitos e garantias individuais dos cidadãos, assim como abala a consistência interna do sistema tributário, para permitir a requalificação e a exigência do tributo.⁶⁶⁹

Cada ordenamento jurídico possui suas peculiaridades de modo que deve haver muita cautela antes de se importar opiniões doutrinárias, pois em nenhum Estado, por mais experiência que já possua com normas gerais antielisivias, não possui uma Constituição tão analítica quanto a nossa em matéria tributária. O princípio da

⁶⁶⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 175-176.

⁶⁶⁹ Ibidem, p. 189.

legalidade encontra-se adstrito a uma gama de normas jurídicas que lhe conferem um tratamento especial. Há uma discriminação rígida das competências que previamente delimita os tipos a serem instituídos, bem como a exigência de lei complementar para determinação de normas gerais e a própria tipologia dos tributos discriminada no texto constitucional. Ademais, a tradição do nosso Direito Civil possui suas particularidades, assim como as garantias sobre as liberdades individuais. As próprias diferenças históricas e culturais existentes em cada país e os valores próprios de cada ordenamento que orientam a conduta também influenciam. Assim, todos esses fatores impõe cautela na tentativa de aplicação de teorias desenvolvidas em outros contextos normativos.⁶⁷⁰

Feitas essas considerações acerca das possibilidades de instituição de uma norma geral antielisão em nosso ordenamento, busca-se investigar a aplicabilidade do abuso do direito, da fraude à lei e do teste do propósito negocial em nosso ordenamento. Mas antes de examinar essas figuras, busca-se demarcar a fronteira da evasão tributária analisando o instituto da simulação. Ao final, pretende-se analisar o sentido e alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN, instituído pela Lei Complementar 104/2001.

5.2 SIMULAÇÃO

A simulação, no âmbito tributário, é hipótese ilícita de evasão tributária. Não raro, ao pretender coibir as práticas elisivas tidas como abusivas, o Fisco tem promovido a capitulação de atos ou negócios como simulados, sem que haja realmente a configuração jurídica de simulação, ora tratando-se, em verdade, de negócios jurídicos atípicos ou indiretos. Importante observação feita por Greco é no sentido de se cogitar de qual fato é a patologia que no exame dos casos concretos contaminam e maculam a prática de elisão. O que se tem observado, em âmbito prático, é o enquadramento de diversas situações diferentes sobre o signo da simulação, mas que não se coadunam com a visão clássica do instituto, compreendida como uma divergência de vontades. Aparece nos casos como uma inadequação ou inequivalência entre o negócio que se exterioriza e seu conteúdo, ou seja, a vontade desejada e a vontade externada no ato praticado. Uma discrepância dos objetivos, o desejado e o externado pela concretização da operação,

⁶⁷⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 260.

seja esse objetivo claro ou oculto.⁶⁷¹ Por essas razões, a necessidade de tecer algumas palavras sobre a figura da simulação.

Em sentido clássico, conforme Antonio Roberto Sampaio Dória, a simulação se operacionaliza mediante uma declaração externa de vontade em que as partes querem que seja aparente em relação a terceiros, e uma declaração interna (ou contradecaração) na qual as partes querem que sejam operante entre elas, sendo esta necessária para a eficácia da verdadeira e real vontade das partes. A simulação possui os seguintes elementos: uma deformação consciente e desejada da declaração de vontade que é levada a efeito como concurso da parte à qual se dirige; o objetivo de induzir terceiro a engano, inclusive podendo ser o Estado, do ponto de vista fiscal.⁶⁷² Caracteriza-se, como aponta Misabel Derzi, por um desacordo intencional entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, de modo aparente, um ato jurídico que efetivamente não existe, ou então ocultar, de modo aparente, o ato ou negócio efetivamente desejado.⁶⁷³ Não diferente é o posicionamento de Alberto Xavier, ao afirmar que a simulação é uma hipótese de divergência entre a vontade real e a declaração (vontade declarada), realizada de acordo entre as partes com o intuito de enganar terceiros. Seus elementos essenciais são: a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; o acordo ou pacto simulatório; o intuito de enganar terceiros.⁶⁷⁴

O núcleo da simulação estaria, assim, na contradecaração, que nega os efeitos jurídicos aparentes do ato exteriorizado pelas partes. Estas praticam ostensivamente um determinado negócio jurídico ou ato jurídico, declarando uma vontade aparente, mas de forma velada, formulam declaração em sentido diverso, de modo que, o conteúdo real da declaração seja diferente ao conteúdo aparente, ostensivamente indicado. A declaração aparente indicada induz uma aparência errônea de conteúdo em relação à declaração.⁶⁷⁵

A doutrina costuma diferenciar a simulação em duas categorias: a simulação absoluta e a simulação relativa (dissimulação). Antonio Roberto Sampaio Dória afirma que a simulação é absoluta quando as partes não desejam, em verdade, realizar nenhum

⁶⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 293.

⁶⁷² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 37.

⁶⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 214.

⁶⁷⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52-53.

⁶⁷⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 204-205.

negócio jurídico. A simulação é relativa, quando as partes desejam um negócio jurídico diferente do que é pactuado, seja porque o sujeito é diferente do que o que integra, seja porque qualquer outro elemento do negócio jurídico é falso. Na simulação relativa, há um negócio jurídico verdadeiro (o dissimulado), escondido e ocultado por um negócio jurídico aparente (o simulado).⁶⁷⁶

Segundo Xavier, na simulação absoluta “aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum”, enquanto que, na simulação relativa, “as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato parente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições”. Na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico que corresponde à vontade declarada que é o contrato simulado. Na simulação relativa existem dois negócios jurídicos, o negócio simulado, que corresponde à vontade declarada enganadora e aparente, e o negócio dissimulado, encoberto ou oculto, que corresponde à vontade real das partes.⁶⁷⁷

Na simulação há “corpo sem alma, ficção, disfarce, ilusão externa, fantasma, negócio vazio, véu enganador, máscara, quimera, embuste, fábula”. Na simulação relativa o negócio simulado é “invólucro, envoltura, túnica, roupagem, umbela, capa destinada a encobrir o negócio dissimulado subjacente”. O intuito de enganar ou fraudar é descrito como “malícia, manha, artimanha, solércia, ludíbrio, artifício, destreza, astúcia ou estratagema dos seus autores”.⁶⁷⁸ Portanto, o ato simulado é aquele mediante o qual se engana, fingindo uma situação inexistente, e o ato dissimulado é aquele que oculta o negócio efetivamente desejado.⁶⁷⁹

Na dissimulação há, como explica Paulo Ayres Barreto, dois fatos vertidos em linguagem: o simulado, construído pelas partes que realizam o negócio jurídico; e o dissimulado, isto é, o fato que se pretendeu ocultar, a ser construído em linguagem por aquele que deseja comprovar a simulação, evidenciando, em verdade, a ocorrência do negócio jurídico ocultado e a inoccorrência do negócio jurídico aparente.⁶⁸⁰ Em caso de simulação relativa, subsiste o negócio dissimulado, isto é, o negócio verdadeiro

⁶⁷⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 37-38.

⁶⁷⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 53.

⁶⁷⁸ Ibidem, p. 55.

⁶⁷⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio. In: **Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET: 50 anos do Código Tributário Nacional**. v. 13. São Paulo: Noeses, 2016. p. 118.

⁶⁸⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 144.

ocultado pelo negócio jurídico, desde que válido em sua substância e forma. Portanto, para caracterizar a dissimulação é necessário se constituir, mediante linguagem competente e meios de prova admitidos, o fato que foi ocultado.⁶⁸¹

No campo do Direito, os atos são conhecidos pela forma como aparecem, quando não há uma investigação mais profunda sobre seus elementos para o fim de demonstrar a sua existência efetiva. Para o Direito, os negócios jurídicos aparentes são “reais” quando promovido pelas partes, seja com forma típica ou atípica, suscitando na mente de terceiros essa noção de “realidade”. Querendo ou não, a aparência é uma expressão da realidade quando tomada pelo Direito, não se mostrando adequado dizer que determinado negócio aparente não é real, sendo melhor falar em aparência juridicamente relevante. A simulação quando se vale dessa noção de aparência mostra-se um tanto quando complicada, em âmbito prático, quando articulada com determinadas situações, podendo se confundir com outras figuras.⁶⁸²

A doutrina clássica está desgastada com as teses subjetivistas amparadas nas teorias volitiva e declarativa, razão pela qual, surgiu na doutrina do negócio jurídico a ascensão do critério funcional fundado na causa. É uma outra abordagem para se compreender a simulação. A ideia de causa aparece vista no seu papel finalístico e funcional para permitir o controle efetivo sobre o conteúdo do negócio jurídico, bem como a intencionalidade das partes. O conceito de simulação, em razão de sua abstração, tem suscitado ambiguidade com conceitos próximos, como abuso de direito e a fraude à lei.⁶⁸³

A causa é um dos elementos essenciais do negócio jurídico. Consiste na função prática que o contrato tende a efetivar. Na medida em que se compreende o contrato como negócio jurídico bilateral e consensual, formalizado mediante um acordo de vontades de duas ou mais pessoas, a conjugação de interesses do acordo de vontade formalizado conflui e se consolida na causa. O que era uma vontade individual passa a ser uma vontade única portadora de interesses que é a causa. O sentido é de uma causa final, isto é, o fim que atua sobre a vontade para determinar a celebração de um contrato. É uma concepção finalista de causa. Portanto, causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que se deseja realizar sob uma

⁶⁸¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 144.

⁶⁸² TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 313-316.

⁶⁸³ Ibidem, p. 302.

determinada forma. Deve ser sempre lícita e possível para se tutelada pelo Direito Positivo. A causa assume vários papéis: atribui uma individualidade ao negócio jurídico; é critério de interpretação do negócio jurídico; consiste em critério de qualificação do tipo negocial ou da modalidade atípica; identifica a função social do contrato; serve para classificar os negócios jurídicos. Portanto, é um conceito objetivado, que se diferencia de elementos psicológicos como os motivos que induziram o sujeito a realizar um determinado ato. A causa é uma projeção funcional ou finalística da declaração de vontades.⁶⁸⁴

Marco Aurélio Greco compreende que a simulação precisa ser revisitada e ser analisada não como um vício da vontade, mas como um vício de causa do negócio jurídico. No esquema legal de cada tipo de negócio jurídico, há uma causa que a legitima, que não se modifica pelo arbítrio de quem o realiza, sendo simulado certo tipo de negócio quando utilizado para a realização de fim não correspondente a sua causa. As partes declaram um negócio que efetivamente não desejam, almejando concretizar um resultado que é diverso da causa típica. Nessa linha, a finalidade e causa do negócio seria parâmetro para aferir a ocorrência ou não de simulação. É necessário que haja duas vontades e uma causa real e uma causa aparente.⁶⁸⁵

Helena Taveira Tôres traz uma alternativa de percepção do instituto a partir de uma concepção normativista aliada ao conceito de causa. No âmbito de um negócio jurídico, existe um conjunto de signos que exprime os elementos de uma declaração, organizados conforme as normas de Direito Privado e submetidos ao contexto do tipo negocial que o envolve, que podem ser denominados de enunciados negociais. Seriam as unidades semióticas mínimas, pela qual se formam a declaração e o texto do negócio jurídico, que se desdobra em duas fases: do enunciado à declaração; da declaração ao texto. Nessa linha, esse texto é posto pelo ato de declaração negocial, que suscita um conteúdo, possuindo os seguintes elementos: um declarante; um declaratório; a função comunicativa do ato, segundo os propósitos do ato em um dado contexto; e uma mensagem que poderá ou não integrar o texto negocial. Assim, é possível atribuir um caráter normativo ao significado negocial, como meio de garantir coerência à interpretação que se queira realizar sobre o negócio, tomado nessa perspectiva como um ato de linguagem. Portanto, o autor prefere falar em uma vontade normativa que se

⁶⁸⁴ TÔRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 139-144.

⁶⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 285.

objetiva em mandamento jurídico, de modo que, falar em finalidade é falar da vontade normativa do negócio.⁶⁸⁶

A formação dos negócios jurídicos decorrem da autonomia privada, podendo os particulares criarem normas jurídicas na esfera privada, formando relações negociais, em razão da própria liberdade de contratar. É exercitada a autonomia pela disposição de vontade das partes para atingir um certo objetivo, mesmo com simulação. O ato simulado, em sua estrutura, é um negócio perfeito. Contudo, poderá ocorrer um vício de função sobre o comportamento dos sujeitos. É possível que haja uma discrepância da causa típica do negócio aparente e a intenção prática perseguida. A partir de uma visão normativista, haveriam duas normas jurídicas postas pelas partes, com causas que se anulam no seu propósito negocial (simulação relativa), ou a formulação de um negócio desprovido de causa (simulação absoluta).⁶⁸⁷

Assim, a simulação se configuraria por duas normas distintas, a que cria o negócio simulado e aquela que estabelece o pacto simulatório, variando segundo a composição do ato simulado. Há a criação de uma relação negocial com a finalidade de aparecer para terceiros um negócio jurídico legítimo e com causa própria. O texto é usado tanto para cobrir outro negócio de interesse das partes, como para criar uma ficção. Em paralelo, por ato de vontade as partes criam normas entre elas que tem como objeto declaração contrária ao ato aparente e desconhecida aos terceiros de boa-fé, sendo a norma do pacto do simulatório. Haveria aí uma causa em desconformidade com os valores do ordenamento. Assim, caberia ao terceiro a quem interessa desfazer o ato simulado, identificar a vontade normativa mediante a produção de prova, interpretando o negócio conforme sua estrutura e função.⁶⁸⁸

Em que pese essas abordagens com base no critério da causa, o instituto da simulação, tal como positivado, é influenciado pela doutrina que considera o elemento volitivo, isto é, a simulação é compreendida como uma divergência entre a verdade real e a declaração. A simulação passou a receber tratamento diferente com o advento do Código Civil de 2002, não sendo mais tratada como era antes no Código Civil de 1916, ou seja, deixou de ser compreendida como um defeito do negócio jurídico que ensejava a anulabilidade, conforme previa o art. 147, II. No novo diploma civil, a simulação

⁶⁸⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 306-307.

⁶⁸⁷ Ibidem, p. 308-309.

⁶⁸⁸ Ibidem, p. 309.

passou a ser tratada como hipótese de nulidade, disposta no capítulo que versa sobre a invalidade do negócio jurídico, conforme dispõe o art. 167:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiveram declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Conforme a disposição legal, a simulação pode decorrer da interposição de pessoas, da ocultação da verdade e da aposição de data falsa. Sendo hipótese de nulidade, dispõe o art. 168 do Código Civil que a ocorrência de simulação pode ser alegada por qualquer interessado ou pelo Ministério Público, quando lhe couber investir. Nessa linha, as Fazendas Públicas prejudicadas pelas operações com simulação, podem pleitear o reconhecimento judicial da simulação praticada.⁶⁸⁹ O ordenamento pátrio renunciou uma edição de cláusula geral de identificação de hipóteses simulatórias, preferindo a tipificação classificatória das hipóteses de simulação. Todavia, em campos específicos onde há a estipulação de outros critérios para a identificação das práticas simulatórias, devem ser interpretadas conforme esses critérios para a devida conformação e identificação dos atos simulados. O modo de tratamento jurídico dependerá da repercussão jurídica dos efeitos decorrentes do ato simulado, podendo limitar-se apenas ao âmbito das partes do negócio, ou decorrer de um ato legítimo com o intuito de enganar terceiros, cujo tratamento irá variar, a depender de quem seja o terceiro, que pode ser o Fisco. A depender da reprovabilidade da conduta e a gravidade do prejuízo, em que se verifica o dolo, poderá o ato simulado incorrer em sanção mais gravosa, ou até em fato típico para o Direito Penal.⁶⁹⁰

Portanto, é possível diferenciar a simulação sem fraude da simulação fraudulenta. No âmbito tributário, a simulação não está necessariamente relacionada a um ato ardiloso, a uma conduta dolosa direcionada a trazer um prejuízo ao Fisco. A simulação está relacionada a um ato enganoso em sua aparência. Na simulação sem fraude, há interpretações distintas em relação à linguagem jurídica que constitui os fatos hábeis a produzir efeitos tributários. Há uma divergência na forma como os fatos devem

⁶⁸⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 143.

⁶⁹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 319.

ser constituídos juridicamente para fins de aplicação da lei tributária, o que não é raro de acontecer, haja vista a complexidade da legislação que ensejam essas divergências. O Fisco na reinterpretação dos fatos atribui uma qualificação jurídica diferente ao fato que foi constituído pelo particular com base na legislação. Quando a qualificação jurídica atribuída pelo particular oculta o fato jurídico tributário, o Fisco pode desconsiderar e requalificar juridicamente a operação para fins de aplicação da lei. Mas isso não significa que ocorreu uma simulação fraudulenta. Na simulação fraudulenta, há a necessidade de comprovação do dolo, isto é, intenção de fraudar e trazer prejuízo ou dano ao Fisco. Apenas quando há a configuração da conduta dolosa, mediante a prática ilícita, com o intuito de ocultar o fato jurídico tributário ou reduzir o pagamento de tributos, é que enseja, além da desconsideração, sanções mais gravosas, como a aplicação da multa qualificada.⁶⁹¹

Importante fazer também a distinção entre simulação e falsidade. A simulação depende de um pacto simulatório predeterminado para as partes dela se valerem, ao passo que, a falsidade é um problema de prova que surge a partir da comparação entre a declaração feita e o meio destinado à prova das alegações. O falso tem a ver com o grau de fundamentação alcançado pela probabilidade da ocorrência dos eventos alegados e das hipóteses probatórias, de modo que, o falso é o não provado, ou quando as provas não possam permitir um grau de fundamentação suficiente para a comparação com a verdade. Um negócio pode ser simulado, mas não ser falso, quando o conteúdo declarado em documentos garante a existência do negócio jurídico e do pacto simulatório, que encobrem o negócio jurídico efetivo.⁶⁹²

Outra distinção necessária é a da elisão com a simulação. Antonio Roberto Sampaio Dória se vale de alguns critérios para diferenciar as duas figuras: *quanto à natureza dos meios*, na elisão operam-se os meios lícitos, ao passo que, na simulação esconde-se sua ilicitude; *quanto à ocorrência do fato gerador*, na elisão pressupõe-se a escolha de forma jurídica alternativa de modo a evitar a verificação fenomênica da hipótese normativa, enquanto que, na simulação, o fato jurídico tributário ocorre efetivamente, mas vem desnaturado em sua exteriorização formal por meio de artifício

⁶⁹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio. In: **Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET: 50 anos do Código Tributário Nacional**. v. 13. São Paulo: Noeses, 2016. p. 121-125.

⁶⁹² TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 320.

utilizado, de modo que não é “tipologicamente” reconhecido ou identificado;⁶⁹³ *quanto à eficácia dos meios*, ou seja, a efetividade da forma jurídica adotada e a compatibilidade lógica entre forma e conteúdo, na elisão, a forma jurídica empregada, ainda que alternativa, é real, ao passo que, na simulação é mero pretexto para ocultar o fato jurídico tributário; *quantos aos resultados*, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, enquanto que, na simulação, os efeitos reais são diferentes dos indicados.⁶⁹⁴ James Marins afirma que “a simulação ilude, oculta, não elide nem elude. A simulação é artifício de inveracidade, de subtração da verdade, a elisão não mascara a realidade, serve-se dela”.⁶⁹⁵

A distinção entre simulação e negócios jurídicos indiretos, como anota Alberto Xavier, está na fronteira entre a mentira e a verdade. Os negócios simulados são enganosos, pois há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, ao passo que, nos negócios jurídicos indiretos não há essa divergência, mas há uma discrepância entre a causa-função típica e os fins perseguidos, sendo essa divergência revelada e desejada. Nos negócios jurídicos indiretos, utiliza-se estrutura típica para atingir indiretamente resultado que é típico de outra estrutura. O fim típico é desejado pelas partes, mas como condição para realização de um fim ulterior que é essencial.⁶⁹⁶

Na simulação de atos ou negócios jurídicos com o fim de obter uma vantagem em relação às normas jurídicas tributárias, o sujeito pode tanto evitar como mitigar a aplicação da norma, furtando-se ao dever de pagar o tributo ou reduzir o impacto da carga fiscal, bem como se aproveitar de normas que garantam alguma vantagem ou benefício. Assim, a simulação pode tanto operar em relação aos critérios da regra-matriz de incidência, que permitem definir o fato jurídico tributário, bem como interagir com os critérios do conseqüente da norma tributária. Ademais, a simulação pode ser estruturada com o fim de afastar a incidência de norma jurídica que estatui deveres formais ou instrumentais no interesse da arrecadação e fiscalização, ou de alguma norma jurídica sancionatória em razão do descumprimento da obrigação tributária. Aproveitando-se de normas tributárias que concedem vantagens fiscais, o ato ou

⁶⁹³ Na elisão tributária há correspondência entre forma e conteúdo, mesmo que o resultado econômico venha se manifestar por meio da estrutura escolhida. Na simulação, por sua vez, há incompatibilidade entre a forma e o conteúdo, de modo que o *nomen juris* pretende moldar uma realidade distinta que deve ser própria do negócio ou categoria legal utilizada. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 38-40.

⁶⁹⁴ Ibidem, p. 38-40.

⁶⁹⁵ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. Dialética: São Paulo, 2002. p. 36.

⁶⁹⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.

negócio simulado pode ser manejado para obter isenções, imunidades, créditos presumidos, entre outros.⁶⁹⁷

Quanto a essa última modalidade, um exemplo é o caso em que os sujeitos querem realizar um contrato de compra e venda de imóvel, e, para tanto, constituem sociedade, cada um ingressando com o que lhe correspondem, preço e bem imóvel. Em seguida, em realização ao pacto simulatório, promovem a desconstituição da sociedade, cada um saindo com o que lhe interessava, o comprador com o imóvel e o vendedor com o preço, para o fim de obter o benefício da imunidade do ITBI.⁶⁹⁸

Na qualificação do fato jurídico tributário, os critérios material, espacial e temporal podem ser alvos de condutas simuladas (absoluta e relativa) a depender da finalidade pretendida, se evitar ou reduzir o tributo. Quanto ao critério material, os autores do negócio jurídico se valem da máscara de um negócio jurídico aparente para ocultar o real negócio jurídico e não se enquadrar na hipótese normativa, ou para se subsumir em antecedente de norma jurídica tributária menos onerosa. A vontade real das partes é a realização do ato ou negócio jurídico previsto na lei tributária, mas para evitar a norma jurídica tributária, realizam a dissimulação a partir de um negócio jurídico aparente, não correspondente à vontade das partes, e diverso do negócio jurídico previsto em lei.⁶⁹⁹

É o caso do mútuo que é dissimulado pelas partes como doação para evitar a tributação, pactuando paralelamente, às ocultas, contradecaração pela qual o donatário aparente se obriga a restituir os valores aparentemente doados. Outro caso é quando a lei tributa a doação com alíquota superior à compra e venda, e os simuladores realizam o negócio aparente de compra e venda, pactuando de modo oculto o perdão da dívida de preço.⁷⁰⁰

Portanto, a simulação almeja encobrir a vontade real mediante uma ficção ou através da dissimulação do negócio aparente. Pode ocorrer simulação em relação ao critério temporal, quando, por exemplo, é simulada uma data específica, visando evitar a entrada em vigor de um aumento de tributo ou aproveitar um benefício fiscal novo. Em relação ao critério espacial, por exemplo, quando os negócios são organizados mediante simulação para permitir a modificação de critérios de conexão territorial, permitindo a

⁶⁹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 357.

⁶⁹⁸ Ibidem, p. 357-358.

⁶⁹⁹ Ibidem, p. 358.

⁷⁰⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 56.

transferência da titularidade ativa da obrigação, mediante o deslocamento territorial da ocorrência do fato jurídico tributário, para garantir uma tributação menos onerosa.⁷⁰¹ Nota-se que, nesses casos, o ato ou negócio simulado que interage com o critério espacial da hipótese acaba repercutindo e trazendo consequências reflexas para a determinação da sujeição ativa, em razão da busca pela economia de tributo.

No conseqüente da norma tributária, em relação ao critério quantitativo, podem as partes se valer de atos simulados para reduzir a base de cálculo. Por exemplo, quando ocorre simulação do valor da operação econômica, em que os simuladores ostentam um preço inferior ao realmente praticado. É o caso da compra e venda de imóveis com preço declarado em escritura pública distinta do que fora efetivamente pago. Um exemplo de simulação absoluta é a realização de atos ou negócios aparentes com a finalidade de reduzir ou neutralizar a base de cálculo do tributo, criando uma obrigação aparente, que não tem qualquer operação real, apenas para servir de custo dedutível. Como quando simulam uma prestação de serviços ou uma doação apenas para gerar uma dedução de uma despesa na apuração do Imposto sobre a renda.⁷⁰²

Quanto ao preço, portanto, há duas possibilidades de indícios de simulação. A primeira é no caso de preço inexistente, quando se declara um ato ou negócio jurídico oneroso, mas que na realidade é gratuito ou não existe, apenas para se obter deduções. A outra possibilidade, é quando o preço é divergente do preço de mercado, seja para mais ou para menos, exclusivamente para reduzir um tributo ou maximizar uma vantagem. Mas cabe a investigação da existência do pacto simulatório, para saber se o preço corresponde a um interesse legítimo das partes.⁷⁰³

O interesse do Fisco está na ineficácia relativa do ato simulado, que se traduz na insuscetibilidade dos atos em causa lhe causar prejuízo, atingindo sua esfera jurídica, independente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, entre estes e terceiros, e nas relações entre terceiros conflitantes. Logo, a ineficácia relativa traduz-se na sua inoponibilidade, ou seja, a ineficácia do ato simulado conduz ao ato dissimulado que está oculto. Retirado o véu enganatório do ato simulado, o ato dissimulado aparece à plena luz, produzindo

⁷⁰¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 359.

⁷⁰² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 57; TÔRRES, op. cit., p. 359.

⁷⁰³ Ibidem, p. 359-360.

seus efeitos tributários típicos, como se nunca tivesse sido envolto pelo manto do ato enganoso.⁷⁰⁴

Em virtude de regra expressa, os negócios simulados são desconsiderados em sua aparência e subsomem-se à hipótese normativa que descreve o negócio jurídico real realizado pelas partes. Há a incidência normativa sem o efeito correspondente ao ato ou negócio simulado. Podem, ainda, ensejar consequências sancionatórias mais gravosas, a depender do dolo da conduta, quando há a intenção de trazer um dano ou prejuízo para o Fisco. Todavia, cabe ressaltar que, compete ao Fisco o dever de provar a simulação, por todos os meios instrutórios disponíveis, para demonstrar a verdade material quanto à existência de uma divergência entre a vontade declarada e seus motivos.⁷⁰⁵

5.3 ABUSO DO DIREITO

A consagração dos valores liberdade e propriedade implicam no reconhecimento do direito dos indivíduos de auto-organização dos seus negócios. Contudo, esse direito passou a sofrer restrições e limitações, de modo que não se cogita mais que os particulares disponham de uma liberdade absoluta de organização patrimonial, ancorada na estrita legalidade e no princípio da especificação conceitual (conhecida impropriamente como princípio da tipicidade). A Constituição de 1988 adotou o modelo das garantias e direitos individuais, assim como o da democracia social, exigindo a compatibilização do Estado de Direito ao Estado Social de Direito, na síntese do que o art. 1º da Constituição dispõe ser um Estado Democrático de Direito, buscando, assim, a harmonia e o equilíbrio dos valores liberdade negativa, liberdade formal e propriedade, com os valores liberdade positiva, igualdade e solidariedade. Nessa perspectiva, o tema do planejamento tributário passa a ser encarado não mais apenas sobre a ótica das formas jurídicas permitidas, mas a partir do modo de sua utilização e resultado, à luz dos valores da igualdade, solidariedade e justiça.⁷⁰⁶ A liberdade do contribuinte de ordenar seus negócios da melhor maneira que lhe convir, não pode mais ser tida como absoluta, pois isso vai de encontro aos fundamentos do

⁷⁰⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 69.

⁷⁰⁵ Ibidem, p. 74.

⁷⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 210.

Estado Democrático de Direito.⁷⁰⁷ Esse é o contexto e a argumentação que coloca o debate sobre a possibilidade do abuso do direito na seara do Direito Tributário.

É a segunda fase do debate da elisão tributária denominada por Marco Aurélio Greco de “liberdade salvo patologias do negócio jurídico”, que tem como foco, para além da simulação, outras patologias dos negócios jurídicos: patologias típicas dos negócios jurídicos regulados pelo Direito Civil, como o abuso de direito e a fraude à lei; patologias que atingem os negócios jurídicos, que não os tornam ilícitos e nem nulos, mas afetam seus efeitos perante a Administração Tributária, em razão das distorções ou abusos de situações jurídicas subjetivas (direito, faculdade, forma e estrutura jurídica).⁷⁰⁸

Segundo Ricardo Lobo Torres, a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam a elisão tributária como forma de economia legítima de tributos, desde que não haja abuso de direito. A prática de elisão tributária contaminada pelo abuso de direito é inconsistente e ilícita, sendo esse o posicionamento que, segundo o autor, vai se consolidando em virtude da instituição do parágrafo único do art. 116 do CTN, que será examinado em tópico oportuno. A elisão ilícita seria a modalidade que se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da lei e dos seus conceitos jurídicos, mediante a manipulação das formas jurídicas lícitas para incorrer na ilicitude ínsita ao abuso do direito.⁷⁰⁹

Diante das estratégias dos contribuintes que lançam mão de formas e estruturas jurídicas insólitas ou anormais, na experiência jurídica internacional, as legislações foram instituindo diferentes métodos e normas antielisivas no combate às possibilidades abusivas dos contribuintes. Na França, o abuso do direito em matéria tributária está previsto no art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales*. Na Alemanha, desde o R.A.O de 1919, havia a previsão da interpretação econômica do Direito Tributário, e que após modificações, passou a utilizar o critério do abuso das formas ou de estruturas para coibir estratégias elisivas.⁷¹⁰ Segundo Ricardo Lobo Torres, no modelo francês há a repressão expressa ao abuso de direito, ao prever que não podem ser opostos à Administração os atos que dissimulam a compreensão de um negócio jurídico, estando o Fisco autorizado a proceder com a desqualificação e requalificação jurídica. Esse

⁷⁰⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 135-137.

⁷⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 201.

⁷⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 220.

⁷¹⁰ GRECO, op. cit., p. 218.

modelo, segundo o autor, teria sido recepcionado por nosso ordenamento, visando manter os atos e fatos realizados em conformidade com sua realidade, assim como o equilíbrio entre a forma e substância, evitando o uso de formas jurídicas com o exclusivo fim de redução do ônus fiscal, sem qualquer justificativa econômica.⁷¹¹

Colocando mais ingredientes no debate, Ricardo Lobo Torres afirma que o art. 187 do Código Civil, influenciado pelo art. 334 do Código Civil português, se coaduna de modo perfeito com o art. 421 do diploma civil pátrio, que assim dispõe: “A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”. Ademais, o ponto mais importante é a proclamação expressa da ilicitude da categoria do abuso do direito, projetando sua influência pelo campo do Direito Tributário. Para o autor, o fato das normas antiabuso (art. 187 do Código Civil/2002 e art. 116, parágrafo único do CTN) serem positivadas em momentos próximos não foi mera coincidência, marcando um momento de renovação do Direito brasileiro com a superação de concepções formalistas, no qual se preocupa com a Ética no plano do Direito Civil e do Direito Tributário. Assim, deve o abuso de direito ser interpretado sobre o princípio da unidade do Direito, a partir das interações sistêmicas existentes entre as normas desses ramos jurídicos didaticamente autônomos. Seria a superação da concepção do positivismo formalista e conceptualista, sem recair no substancialismo e causalismo economicista da interpretação econômica. A busca por um equilíbrio entre a forma e a substância nas operações negociais dos contribuintes.⁷¹²

Na doutrina nacional, Marco Aurélio Greco é o maior defensor da teoria do abuso do direito no campo do Direito Tributário, razão pela qual, dedicamos espaço para expor suas principais ideias. Primeiramente, Greco assinala que o suposto ou dito “direito” à auto-organização não corresponde propriamente a um direito, mas a uma liberdade, conforme dispõe o art. 421 do Código Civil, qual seja, a liberdade de contratar.⁷¹³ Diferencia que *direito* é previsão normativa de uma conduta específica cuja realização é assegurada pelo ordenamento, sendo a *liberdade*, a norma que prevê uma conduta que irá produzir outras normas, e, que, assim, poderão contemplar direitos. Existem no ordenamento não apenas direitos e deveres, mas diversas situações jurídicas subjetivas (direitos, faculdades, poderes).⁷¹⁴

⁷¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 242.

⁷¹² Ibidem, p. 268-273.

⁷¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 205.

⁷¹⁴ Ibidem, p. 620.

Compreende, portanto, que abusos podem existir em relação a direitos, poderes ou liberdade, com consequências diferentes. O abuso de direito tal como disciplinado pelo diploma civil é hipótese de ilícito civil. O abuso de liberdade, de poderes, de formas, podem ter diversas consequências, especialmente, a ineficácia em relação à terceiro, mas não são, por si só, hipóteses de ilicitude. A categoria do abuso surge para inibir práticas que implicam em uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, em virtude da utilização de um direito ou poder para um fim diverso que o ordenamento assegurou, ou, ainda, em razão de uma distorção funcional, de modo que, o reconhecimento do abuso busca inibir a eficácia da lei em determinadas situações. Configurando o abuso um ilícito ou não, tem como consequência a inoponibilidade dos seus efeitos perante o Fisco.⁷¹⁵

Consiste, assim, em um limite funcional ao exercício de uma situação jurídica subjetiva, que possui limites que não podem ser extrapolados, e que devem ser exercitadas na proporção dos interesses do seu titular, bem como em conformidade com o destino social assegurado ao direito. No âmbito privado, em que impera a liberdade dos indivíduos, toda conduta pode ser realizada desde que não viole proibição ou preceito do ordenamento. Nem sempre na caracterização do abuso haverá a configuração do ilícito com a desconstituição do ato, mas apenas a neutralização dos seus efeitos.⁷¹⁶

Ao tempo do Código Civil de 1916, discutia-se se o abuso de direito era uma hipótese de ilícito, haja vista que não havia dispositivo expresso nesse sentido. A respeito, Ricardo Lobo Torres afirma que o referido diploma se assentava em pressupostos teóricos individualistas.⁷¹⁷ Mesmo assim, a doutrina civilista majoritária, a partir da análise dos arts. 159⁷¹⁸ e 160, I,⁷¹⁹ do Código Civil de 1916, interpretava, mediante o argumento *a contrario sensu*, que o uso abusivo de um direito, isto é, o seu exercício irregular, constituiria uma modalidade de ato ilícito, pois praticados fora dos

⁷¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 210-211.

⁷¹⁶ Ibidem, p. 214.

⁷¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 226.

⁷¹⁸ Art. 159: “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano”.

⁷¹⁹ Art. 160, I: “não constituem atos ilícitos os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido”.

limites do exercício regular de um direito.⁷²⁰ O Código Civil de 2002, por sua vez, prescreveu de modo categórico a ilicitude do abuso de direito.

Desse modo, o ato abusivo possuiria consequências em matéria tributária. Quando ainda não era expressamente um ilícito, implicava (assim como no abuso de liberdades) a inibição da eficácia, mediante a requalificação da operação, impedindo a obtenção das vantagens tributárias almejadas. O problema se situava no plano da eficácia. Uma vez expresso como ilícito, o ato ou negócio jurídico abusivo contamina a conduta elisiva e seus efeitos, ganhando a questão novos contornos, pois faz desaparecer um dos requisitos expostos pela doutrina para caracterização da elisão, qual seja, o uso de meios lícitos. Contudo, Marco Aurélio Greco reconhece que a possibilidade de capitulação da elisão como abuso de direito, tal como previsto pelo Código Civil, é mais rara, sendo mais comum o abuso de liberdade e estruturas negociais, que pedem a neutralização dos seus efeitos.⁷²¹

Compreende Greco que tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei não precisam estar escritos expressamente no texto de lei para que possam ser aplicados, haja vista serem conceitos ligados à Teoria Geral do Direito, que se relacionam com a própria imperatividade do Direito. Atuam como se fossem *peças de calibração do sistema*, que existem mesmo sem a existência de regras expressas, cuja função crucial consiste na neutralização de hipóteses que se opõem ou negam a imperatividade do sistema jurídico.⁷²² Independente de haver lei ou não, de previsão legal expressa ou não, são categorias que buscam inibir distorções das condutas realizadas. O abuso é corolário do próprio exercício regular do direito, mas que é manifestamente excessivo ao ponto de distorcer o seu perfil objetivo. A fraude à lei é decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento, como um todo, independente de haver ou não norma jurídica específica, impedindo e evitando que a lei seja contornada ou driblada, como se verá em tópico próprio.⁷²³

⁷²⁰ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 142.

⁷²¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 214-215.

⁷²² Ibidem, p. 239.

⁷²³ “É insita ao ordenamento positivo a possibilidade de existirem mecanismos que possam neutralizar as condutas que contornem as normas jurídicas, frustrem sua incidência, esvaziem sua eficácia, naquilo que a experiência jurídica conhece por fraude à lei ou abuso do direito. A imperatividade e a eficácia do ordenamento supõe a existência de mecanismos que as assegurem; são o espelho de suas próprias previsões”. Ibidem, p. 563.

A recusa da tutela ao ato abusivo, de um modo geral, tem fundamento na própria figura em questão, assim como em razão dos princípios consagrados na Constituição de 1988. O uso distorcido do negócio para obtenção de uma vantagem tributária sem uma razão econômica que a justifique, inibe a eficácia da norma jurídica tributária, frustrando sua imperatividade, assim como neutraliza a plenitude e o alcance da capacidade contributiva e a isonomia, coloridos com o princípio da solidariedade.⁷²⁴

Diante de uma situação econômica tributável, cumpre, isonomicamente, atingir a capacidade contributiva por ela manifestada. Contudo, o exercício da liberdade em sintonia com a solidariedade pode ser frustrado mediante o exercício abusivo da liberdade de auto-organização.⁷²⁵ A modalidade de abuso aplicável na seara tributária seria a do abuso como uma distorção do perfil objetivo de instituto ou tipo. Assim, existem dois critérios para configuração da distorção do perfil objetivo do tipo ou instituto: a *sucessividade*, *reiteração* e a *amplitude* do exercício da situação jurídica subjetiva pelo seu titular; o segundo seria o motivo, sendo abusiva a conduta desmotivada ou com *único* e *preponderante* motivo emulatório.⁷²⁶

Todavia, a desqualificação, segundo entende Greco, não é absoluta, devendo o Fisco demonstrar de modo inequívoco o ato abusivo realizado apenas para finalidades tributárias. Nesse sentido, entende que havendo uma finalidade de conveniência pessoal, econômica, política, familiar, a situação jurídica subjetiva possuirá finalidade própria, extratributária, não cabendo a desqualificação. Estando a elisão apoiada em causas reais, e não meramente tributárias, a atividade do contribuinte não poderá ser objetada. Estando, contudo, os atos e negócios jurídicos desprovidos de uma causa real e predominante que não seja diminuir o imposto, e, tendo sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio, resta configurado o caráter abusivo, podendo o Fisco realizar a desconsideração e requalificação dos atos e negócios jurídicos. Desse modo, Greco defende que a elisão tributária deve se apoiar em um motivo que não seja *predominantemente* ou *exclusivamente* fiscal.⁷²⁷

O motivo hábil a afastar a configuração do abuso seria um motivo extratributário legítimo. Não estar a dizer o autor que precisa haver um *propósito negocial*, no sentido empregado pela doutrina norte-americana, e que apenas esse seria o

⁷²⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 218-219.

⁷²⁵ Ibidem, p. 235.

⁷²⁶ Ibidem, p. 240-241.

⁷²⁷ Ibidem, p. 221-222.

único motivo legítimo a poder afastar a configuração do abuso, mas qualquer motivo extraordinário (familiar, político, pessoal, entre outros). Por isso, afirma que o motivo legítimo para determinar que uma operação elisiva seja oponível ao Fisco é aquele congruente com o comportamento realizado e relevante para que a conduta ocorra daquela maneira. Em outras palavras, o *motivo* tem que ser: *existente* antes da conduta elisiva; *pertinente* em relação à conduta praticada e à alternativa menos onerosa; *suficiente* para levar o contribuinte a praticar o ato naqueles moldes; e *congruente* para atingir o objetivo almejado. Reconhece, contudo, que o debate sobre motivos para legitimação e afastamento do abuso descamba para um campo subjetivo, valorativo, argumentativo e de justificação.⁷²⁸

Hermes Marcelo Huck acolhe as ideias de Marco Aurélio Greco e compreende que, independentemente do rótulo que ostente, a elisão carente de finalidade negocial tendo apenas como finalidade a economia de tributos, poderá ser considerada uma forma de abuso de direito, sujeitando-se a desconsideração para efeitos fiscais, cabendo ao Fisco, contudo, a prova inequívoca da prática do ato abusivo. Mesmo que juridicamente válidos, os atos e negócios dos particulares não serão oponíveis ao Fisco quando frutos de um ato abusivo do exercício de sua liberdade de auto-organização, comprometendo a eficácia e aplicação da capacidade contributiva, isonomia e solidariedade.⁷²⁹

5.3.1 Análise da possibilidade de aplicação do abuso do direito no Direito Tributário

Em síntese, a tese de Marco Aurélio Greco se assenta na concepção de Estado Democrático ou Estado Social como fundamento da solidariedade, que traz novos contornos à isonomia e a capacidade contributiva, da qual, nesta última, o autor cogita haver uma eficácia positiva, devendo ser alcançada quando for detectada. Ademais, o autor demonstra sérias reservas ao princípio da especificação conceitual (ou tipicidade fechada, em sentido impróprio) e compreende não ser absoluta a liberdade dos particulares para contratar e se auto-organizar, que se fundam na função social e não podem colidir com o dever de solidariedade de contribuir para as despesas públicas conforme a capacidade contributiva.

⁷²⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 245.

⁷²⁹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 151-152.

Quando o particular age abusivamente no exercício de sua liberdade apenas para se furtar ao tributo, por formas e estruturas que fogem ao campo de incidência da norma, revelando capacidade contributiva, amesquinha este princípio e fere a isonomia. Assim, nessa tese, a capacidade contributiva poderia extrapolar as fronteiras da estrita legalidade, em caso de abuso, para fins de tributação do ato ou negócio jurídico do contribuinte. Ricardo Lobo Torres, por sua vez, confere seu enfoque, sobretudo, no modo como os particulares se valem de modo abusivo do grau de indeterminação dos conceitos e formas de Direito Privado, ou seja, uma interpretação abusiva dos conceitos que não são unívocos, ferindo uma série de princípios (isonomia, capacidade contributiva, justiça, a unidade da ordem jurídica). Contudo, não são poucas as vozes que se levantam contra a possibilidade de aplicação do abuso do direito no Direito Tributário. Senão, vejamos.

Alfredo Augusto Becker foi um dos primeiros autores na doutrina pátria a se levantar contra a possibilidade de aplicação da teoria do abuso do direito no âmbito do Direito Tributário, e também um dos seus maiores críticos. Para o jurista, a corrente que nega legitimidade e a licitude da elisão e compreende que deve ser feito o abandono da estrutura jurídica, aceitando apenas a realidade econômica, acaba por implantar e defender no Direito Tributário, de modo inconsciente, “a teoria do abuso do direito e todos os seus equívocos”.⁷³⁰

À época do autor, o abuso do direito ainda não era prescrito como um ilícito. O jurista se ancora, no contexto do debate francês entre *Josserand*⁷³¹ e *Planiol*, às ideias deste último, no sentido de que não é possível haver uso abusivo de qualquer direito, pois um ato não pode ser, ao mesmo tempo, conforme o Direito e contrário ao Direito. Compreendia que, para se usar a figura do abuso como uma categoria especial era necessário perquirir a possibilidade de existir uma maneira de se exercer um direito que não ocorra em ilegalidade, mas que configure *abuso*. Isto é, se é possível existir um mau uso (abuso) do direito que não se confundiria com ilegalidade ou ilicitude. Quando o

⁷³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 126.

⁷³¹ *Josserand*, acerca da teoria do abuso de direito subjetivo, afirma que o ato abusivo se concretiza em razão de um direito subjetivo que, embora tenha respeitado os limites legais, é contrário ao Direito considerado em seu conjunto, em razão da anormalidade do exercício do direito subjetivo, justificando-se a necessidade de evitar que o exercício de direitos subjetivos tenham alcance absoluto. O inconveniente da teoria do autor, como explica Heleno Taveira Tôres, foi o fato de não levar em consideração a ilicitude da conduta abusiva. TÔRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 336-337.

indivíduo extrapola os limites legais por meio da violação de uma norma jurídica, para Becker há uma ilegalidade. Pouca importa se o legislador faça uso do termo *abuso* para se referir a esse tipo de situação (ilegalidade), que não se confunde com o significado que o autor busca examinar a existência.⁷³²

O problema do abuso do direito surgiria no momento da interpretação. Apenas em raros casos, o legislador consagra a teoria do abuso do direito como um princípio geral, uma categoria especial que não se confunde com a ilegalidade. Mas para o autor, mesmo como um princípio geral, o abuso aparece como ilegalidade. O abuso do direito como uma categoria específica que não consiste em ilegalidade é possível apenas no plano da Moral, ou seja, o abuso do direito como um uso imoral do direito. Desse modo, possibilitar a utilização da teoria do abuso do direito, consistiria em outorgar ao aplicador da lei o poder de converter uma regra moral em regra jurídica, criando norma jurídica nova, cuja violação consistiria em uma ilegalidade e não abuso do direito. Assim, afirma que “(...) a teoria do abuso do direito é concebível, apenas no plano moral; a tentativa de sua implantação no plano jurídico é que constitui verdadeiro abuso do direito”.⁷³³

Becker compreende que o único critério desenvolvido para fundamentar a aplicação do abuso de direito que pode ser utilizado é o critério do uso imoral do direito. Nesse critério, há uma má qualidade moral da utilização do direito. É o critério que permite diferenciar o abuso do direito como categoria específica que não se confunde com a ilegalidade (ilícito), não concordando o autor com a possibilidade de juridicização da moral, em que o aplicador poderá condenar o exercício de um direito, não por sua ilegalidade, mas por um critério moral. A condenação do uso de um direito com fundamento no seu uso imoral só poderá ocorrer se este for considerado um ilícito, o que permitirá aos juízes e às autoridades fazendárias a possibilidade de utilização de critérios morais, criando regra jurídica nova para o caso. Seria, assim, hipótese de lei com efeito retroativo, isto é, criação de regra nova pelo aplicador da lei para acontecimentos pretéritos, que, equivale na prática, à analogia para fins de tributação.⁷³⁴

⁷³² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 126-127.

⁷³³ Ibidem, p. 128.

⁷³⁴ Para Becker, Direito e Moral não se confundem, sendo a Moral uma ciência pré-jurídica que apenas fornece matéria para elaboração das regras jurídicas. O Direito não teria como finalidade moralizar o homem. Os juízes apenas devem constatar a incidência ou não das regras jurídicas, ou se os indivíduos observaram os efeitos jurídicos decorrentes da incidência da regra jurídica. Ibidem, p. 134-135.

Assim, Becker defende que a elisão não consistiria em uso imoral do direito, mas na conduta do particular de realizar atos e negócios jurídicos na busca por resultados econômicos com menor custo, inclusive o tributário, configurando na mais justa e natural aspiração ligada à vida econômica. Nesse sentido, não há regra moral que diga que o particular deva ordenar seus negócios de modo mais oneroso. Ainda que fosse considerada imoral a elisão tributária, não poderia o juiz ou a autoridade fazendária abstrair a realidade econômica, sob o fundamento do abuso do direito, pois isso implicaria na interpretação do direito com base em critério moral, devendo a interpretação ser realizada com critérios jurídicos. A “moralização do Direito”, conforme defende o autor, é indispensável, mas cabe ao Legislativo e não ao Executivo.⁷³⁵

Em nossa atual conjuntura, a discussão sobre ser ou não o abuso do direito uma categoria especial perde o sentido diante de regra expressa no ordenamento jurídico firmando o seu caráter ilícito. Contudo, importante realçar nas ideias de Becker, o forte arbítrio que a teoria do abuso do direito confere ao aplicador que pode criar, segundo um critério extrajurídico, regra jurídica nova e retroativa para o caso concreto.

Cesar A. Guimarães Pereira acolhe as ideias de Becker afirmando que “em sua conformação teórica, a técnica do reconhecimento do abuso de direito acarreta a infirmação do Direito Positivo por critérios extraídos de campos normativos extrajurídicos (...)”, que encontra óbice principal no princípio da legalidade, pois só a lei pode instituir deveres tributários, e no princípio da irretroatividade, pois o aplicador não pode criar norma jurídica nova para fato pretérito. Ademais, esbarra no próprio modo de aplicação da lei tributária.⁷³⁶ Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho compreende que na seara do Direito Tributário não há cabimento para a aplicação do abuso do direito, sendo apenas possível no campo do Direito Privado, em virtude do princípio da legalidade.⁷³⁷

⁷³⁵ “Sem dúvida, a “moralização do direito” pela criação de novas regras jurídicas justas em substituição das injustas, é obra meritória e indispensável para o aperfeiçoamento do homem e da sociedade. Entretanto, esta ação moralizadora cabe exclusivamente ao Poder Legislativo (criador de regras jurídicas) e não ao Poder Executivo e nem ao Poder Judiciário (...)”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 137.

⁷³⁶ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 155.

⁷³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 298.

Alberto Xavier sobre o tema afirma que a “transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece severas objeções”⁷³⁸. Sua aplicação restringe o alcance da tipicidade apenas aos casos em que há um exercício *normal* da liberdade econômica de contratar, pois onde há a configuração do abuso, haveria a recusa da tutela. Admitir essa possibilidade, em âmbito prático, implica no reconhecimento da tributação por analogia, o que por si só, é um retrocesso.⁷³⁹ A tese do abuso do direito no campo do Direito Tributário não observa as relações existentes entre a igualdade e a capacidade contributiva com a legalidade e a tipicidade, conferindo uma primazia injustificada para a concepção de Estado Social sobre o Estado de Direito.⁷⁴⁰

A doutrina do abuso do direito confere um grau de subjetividade na aplicação da lei tributária que é incompatível com a segurança jurídica, a proteção da confiança na lei tributária, e com a previsibilidade da atuação do Estado na atividade de imposição do tributo. Ademais, confere a possibilidade de um exame valorativo e arbitrário dos motivos da conduta negocial dos particulares, assim como a estipulação de parâmetros vagos como *normalidade* e *razoabilidade* para aferir os modelos negociais utilizados pelos particulares. Como afirma o autor, esse subjetivismo “ainda que nas mãos do mais competente, correto e legal funcionário – gelará de justo terror todos os que realizam negócios menos tributados que outros”.⁷⁴¹

Conforme explica Alberto Xavier, a doutrina do abuso de direito transporta conceitos do Direito Privado de modo acrítico, do ponto de vista científico, para o Direito Tributário, sem levar em conta que a teoria está assentada em pressupostos diferentes. No domínio privado, há relações paritárias entre particulares, situadas horizontalmente no mesmo plano. A teoria do abuso do direito, no âmbito dessas relações privadas, tem por objeto vedar o exercício abusivo de um direito subjetivo que colide com outros direitos. Nas relações entre indivíduo e Estado, não há essa paridade e horizontalidade. A relação que se dá entre as autoridades administrativas e os administrados são de liberdades e competências. A questão da elisão não está no campo civilístico do exercício abusivo de um direito subjetivo, mas no campo dos limites aos direitos e garantias individuais, em que a conduta do particular é lícita ou não por

⁷³⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 107.

⁷³⁹ Ibidem, p. 105.

⁷⁴⁰ Ibidem, p. 107.

⁷⁴¹ Ibidem, p. 107.

violação direta à lei. A adoção da construção civilística é inadequada ao campo do Direito Tributário, “onde o exercício das competências pelas autoridades públicas não pode depender de motivos individuais”.⁷⁴²

Segundo Heleno Taveira Tôres, a aplicação da teoria do abuso de direito, em matéria tributária, não possui qualquer justificação constitucional. Em primeiro lugar, nas relações jurídicas tributárias, o direito subjetivo é do Fisco, como sujeito ativo e titular do crédito tributário, de modo que, qualquer abuso pela autoridade administrativa reverte-se sob a forma da ilegalidade ou abuso de poder, sendo cabível e assegurado pela Constituição, conforme dispõe o art. 5º, LXIX, o mandado de segurança para proteger direito líquido e certo violado por autoridade administrativa.⁷⁴³

Em segundo lugar, ainda que se reconheça que exista um direito subjetivo do contribuinte, seu suposto excesso não pode em nada afetar o Fisco, apenas quando violar disposição expressa de lei, motivando o afastamento de benefícios, a exemplo de moratórias ou isenções. Ademais, quanto ao reconhecimento da possibilidade de abuso no sentido de que atos de Direito Privado realizados podem trazer vantagens fiscais para os contribuintes em detrimento dos interesses da Fazenda Pública, isso também depende necessariamente lei expressa. Em outras palavras, além de não possuir expressa previsão legal, nesses casos, a teoria do abuso do direito não possui seu pressuposto fundamental, que é o exercício abusivo do direito subjetivo em face do prejudicado. O próprio conceito de abuso de direito encontra limitações para se ajustar ao campo tributário, pois sugere que o que se abusaria seria a própria autonomia da vontade, ou seja, o auto-regramento da vontade, que nem direito seria para o autor, mas um poder normativo. Qualquer “abuso de direito” contra norma tributária, por serem normas cogentes e não dispositivas, só pode ser concebido como uma hipótese de norma que prescreve efeitos sancionatórios, por descumprimento frontal de norma impositiva de conduta.⁷⁴⁴

Sacha Calmon Navarro Coêlho explica que a teoria do abuso do direito parte da tese de que a liberdade do particular é relativa e cede aos interesses do Estado. Ademais, que a capacidade contributiva e a igualdade exigem que as situações sejam tributadas de modo equivalente. Assim, o abuso do direito consistiria na utilização de

⁷⁴² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 108.

⁷⁴³ TÔRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 337.

⁷⁴⁴ Ibidem, p. 337-338.

uma forma jurídica de Direito Privado para no âmbito do Direito Tributário chegar a um resultado vantajoso, violando a isonomia perante a lei tributária. Contudo, a teoria acaba por transformar a capacidade contributiva e a igualdade em limitação à liberdade econômica do contribuinte, concedendo primazia ao aplicador da lei e diminuindo o poder do legislador, relativizando a legalidade e a segurança jurídica. O contribuinte tem o direito de realizar negócios desde que não sejam proibidos e tem o dever de pagar tributo apenas quando realiza a hipótese normativa, não havendo, fora daí, que se falar em abuso do direito.⁷⁴⁵

Paulo de Barros Carvalho explica que os que defendem o abuso do direito no campo do Direito Tributário, mediante um enfoque civilista, acabam por não considerar as peculiaridades e os princípios que disciplinam a lei tributária, tomando critérios extrajurídicos para descon sideração do negócio jurídico. Nesse enfoque, o abuso do direito seria a realização de um negócio jurídico que proporcione uma vantagem para o contribuinte e um conseqüente prejuízo ao Fisco, com a finalidade de subtrair recursos mediante a redução da base de cálculo ou evitando a realização do fato jurídico tributário. Contudo, falar em vantagem tributária do contribuinte e prejuízo do Fisco é considerar critérios econômicos e não jurídicos, realizando uma aproximação que está fora do recorte que o Direito Positivo atribui a seus fatos. São notas que estão fora dos conceitos jurídicos utilizados na construção e delimitação das hipóteses normativas.⁷⁴⁶

Uma noção que é associada ao abuso do direito é a de abuso das formas, critério antielisivo desenvolvido com o Código Tributário Alemão, modificado pela Lei de Adaptação Tributária de 1934, no qual também foi instituída a interpretação econômica do Direito Tributário. O abuso das formas estaria relacionado ao emprego de métodos ou formas jurídicas anormais ou insólitas. Contudo, a teoria esbarra no que possa ser considerado como anormal ou atípico, em razão da não taxatividade dos negócios jurídicos no Direito Privado. Marco Aurélio Greco afirma que não há que se falar em abuso de formas quando se está diante de uma forma jurídica lícita e permitida pelo Direito, sendo contraditório admitir que a utilização de uma forma jurídica lícita, possa ser considerada ilícita. Havendo a liberdade contratual e não havendo um *numerus clausus* de tipos ou negócios jurídicos que podem ser celebrados, não é possível se falar em abuso de formas. Admitir essa possibilidade seria compreender que

⁷⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 63-64.

⁷⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 482-483.

toda forma tem um conteúdo intrínseco. É uma figura que dentro da nossa realidade, desemboca ou resvala para as figuras do abuso do direito, da fraude à lei e simulação, no âmbito cível.⁷⁴⁷

Versando sobre essa figura, Antonio Roberto Sampaio Dória explica que a obrigação tributária não podia ser evitada ou reduzida por meio do abuso das formas jurídicas, nem mediante a interpretação abusiva das possibilidades formais do Direito Privado. Havendo a caracterização do abuso, o tributo deveria ser cobrado a partir de uma interpretação legal adequada ao fato econômico e seus efeitos. Diante da inequivalência entre a realidade econômica e a forma jurídica empregada para obtenção da vantagem tributária, haveria então o abuso de forma.⁷⁴⁸

Dória critica a teoria em razão da contradição que representa o problema da atipicidade das formas empregadas. A existência de uma forma insólita e anormal é condição essencial para a prática de elisão, pois se evita a exteriorização do fato conforme o modelo habitual consagrado. A elisão propriamente dita, em sentido estrito, realiza-se por meio da manipulação inteligente e lícita das melhores opções jurídicas que o sistema jurídico dispõe para revestir o negócio jurídico e proporcionar uma economia fiscal. O agente elisivo encontra saídas que o legislador não conseguiu antever, pois este, no exercício da atividade legiferante, estipula situações econômicas tributáveis e omite outras, que acabam por possibilitar a fuga ao tributo pelos agentes elisivos. Quando se permite a utilização do critério da normalidade ou anormalidade da forma jurídica empregada para mensurar a legitimidade da conduta elisiva, acaba por tornar a elisão sempre inadmissível, pois esta se concretiza a partir de formas jurídicas incomuns. Uma tese intermediária faz a gradação das intensidades de normalidade, anormalidade e abuso para se verificar a legitimidade da elisão. Contudo, não é possível se conceber esses diferentes graus de frequência e anormalidade de utilização das formas, pois resulta em análise subjetiva e fluida, incompatível com o modo de aplicação da lei tributária.⁷⁴⁹

A teoria do abuso das formas, conforme Dória é dispensável em razão da simulação no Direito Privado. Para o autor, abuso das formas nada mais é do que uma simulação em que se rejeita a forma jurídica distorcida e se revela a realidade

⁷⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 56-57; GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 290-291.

⁷⁴⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 70.

⁷⁴⁹ Ibidem, p. 73-75.

econômica ocultada, mostrando que aquela forma é ilusória, interessando apenas a essência do negócio. A teoria do abuso das formas acaba por proporcionar uma falsa opção entre forma jurídica e substância econômica, quando se trata de uma alternativa entre a forma jurídica aparente e a forma jurídica real (simulação). A simulação, ao contrário da teoria do abuso das formas, que se mostra ambígua, subjetiva e de difícil aplicação, possui critérios, conceitos e métodos mais concretizados, estando positivada na legislação tributária.⁷⁵⁰ Sacha Calmon Navarro Coêlho compreende que o abuso das formas jurídicas em nosso contexto jurídico apenas pode ser pensado como um exercício das formas de Direito Privado mediante dissimulação para evitar a lei tributária.⁷⁵¹

É o que também compreende Paulo Ayres Barreto. Sobre o abuso de formas na Alemanha, afirma que se trata de um critério antielisivo que permite o emprego da analogia. No ordenamento pátrio, a analogia é expressamente vedada pelo CTN em seu art. 108. Portanto, o conteúdo, sentido e alcance que pode se dá ao abuso de forma apenas pode ser concebido em conformidade com as demais normas jurídicas que compõe o sistema. Assim, o abuso de formas apenas pode ser compreendido e tomado como um *indício* para *dissimulação*. Em outras palavras, o abuso de formas jurídicas, por si só, não é suficiente para desqualificação dos atos e negócios jurídicos dos particulares, sendo inafastável a comprovação da dissimulação do fato jurídico tributário, isto é, da simulação relativa.⁷⁵² Não havendo manifestação prescritiva que institua o abuso das formas como critério hábil a desqualificação das operações dos contribuintes, apenas pode ser concebida como indício para a verificação da simulação ou a dissimulação. Apenas quando restar efetivamente comprovada a simulação ou dissimulação é que poderá haver a requalificação dos atos e negócios jurídicos, prevalecendo a norma de Direito Tributário e não a norma do Direito Privado.⁷⁵³

Ainda que se diga, pela sistemática do Código Civil de 2002, que o abuso do direito é categoria de ilícito, como visto, sob a vigência do Código Civil de 1916, a doutrina já proclamava a ilicitude da figura. Nem por isso é defensável sua aplicação no âmbito do Direito Tributário. Se for pensado o abuso do direito em razão da ausência de uma utilidade e a intenção de prejudicar terceiros, o instituto não tem aplicação, pois

⁷⁵⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 77.

⁷⁵¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 61.

⁷⁵² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 200.

⁷⁵³ Ibidem, p. 206.

quando o particular estrutura um negócio jurídico para reduzir ou evitar a incidência da norma tributária há sempre uma utilidade no exercício do seu direito, que é a própria diminuição ou supressão da carga tributária. Como afirma Paulo Ayres Barreto, o “intuito não é prejudicar outrem, mas beneficiar a si próprio”. Então não há como se falar em exercício abusivo de direito se o titular realiza o ato em seu interesse.⁷⁵⁴

Contudo, como positivado atualmente pelo Código Civil, o abuso do direito é aplicável em caso do exercício de um direito que exceda manifestamente os limites da boa-fé, os bons costumes e o fim econômico ou social visado pelo direito. A zona cinzenta entre o que se considera como “exercício regular do direito” e o “excesso manifesto do seu exercício”, que atribui a característica de “abusiva” à uma conduta, no âmbito de uma relação paritária fundada na autonomia da vontade, a partir da aplicação dos critérios da boa-fé, do fim econômico ou social do exercício do direito e, por fim, dos bons costumes, já configura uma tarefa árdua e complexa no campo do Direito Privado, tendo em vista seus princípios informadores, como a eticidade e a socialidade. Por essas razões, Paulo Ayres Barreto afirma que no Direito Tributário o abuso de direito e o abuso de formas promovem um desajuste sistêmico, pois nessa seara do Direito “há um esforço manifesto de se reduzir vaguidades, eliminar incertezas, fugir do campo dos tipos abertos e dos conceitos indeterminados (...)”.⁷⁵⁵

O legislador civil positiva termos (boa fé, fins econômicos e sociais, bons costumes), para impor limites ao exercício de direitos subjetivos, com ampla abrangência, que acaba por legitimar o Poder Judiciário a reconhecer a ilicitude de atos quando as normas jurídicas permissivas estiverem em desconformidade com valores e princípios de maior hierarquia. Quando o faz, ou seja, quando compreende que um ato é abusivo, e, portanto, é ilícito, ele fundamenta a abusividade na norma geral inclusiva do art. 187 do Código Civil. Há uma apreciação e valoração subjetiva do intérprete que deve fundamentar de modo robusto para justificar o excesso manifesto que transpõe os limites e os fins referidos no dispositivo, assim como as provas que fundamentam essa conduta abusiva.⁷⁵⁶

Uma análise, portanto, merece ser tecida sobre a expressão “limites impostos pelos fins econômicos e sociais de um direito”, utilizada pelo art. 187 do Código

⁷⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 203.

⁷⁵⁵ Ibidem, p. 204.

⁷⁵⁶ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 214-215.

Civil/2002. A perquirição do fim social e econômico de direito subjetivo, ao que parece, remete à utilidade social ou econômica, juridicamente implícita ou explícita, ínsita ao exercício de um direito. Em outras palavras, o dispositivo parece remeter ao exame da causa do negócio jurídico, ou seja, qual a finalidade concebida pelo direito à prática daquele negócio. Nessa linha, Charles William Macnaughton chega à conclusão de que quando um negócio jurídico é desprovido de causa, pode ensejar tanto o reconhecimento da simulação quanto do abuso do direito, pois visualizando o negócio pelo critério funcional da causa, há a violação ou a ausência do pressuposto causal do negócio, imposto pelo fim econômico e social do direito. Assim, o negócio jurídico que opera com simulação, pela ausência da causa, incorre também em abuso do direito.⁷⁵⁷

Ademais, o art. 187 do Código Civil/2002 também fala em exercício do direito que excede a boa-fé e os bons costumes. A perquirição da violação da boa-fé e dos bons costumes também poderá levar o ato a ser qualificado juridicamente como abusivo. Contudo, ao condicionar a licitude do ato à boa-fé e aos bons costumes, entra em ação uma norma geral inclusiva do Direito Privado que visa conferir um caráter ético ao direito, proporcionando ao juiz, conforme sua interpretação, realizar valores que a legislação não conseguiu concretizar expressamente. A previsão da boa-fé e bons costumes, como limites ao exercício de um direito, é inegavelmente apelativa à intuição emocional do intérprete, que realiza uma valoração da conduta supostamente abusiva e aplica uma norma geral inclusiva.⁷⁵⁸

No âmbito do Direito Privado, o reconhecimento da abusividade é fundamento para a ilicitude e aplicação da sanção de indenização pela lesão ao direito de outrem. Contudo, a ilicitude do abuso do direito, em razão da transposição dos limites impostos pela boa-fé e pelos bons costumes, não autoriza, por si só, a desconsideração e requalificação do ato ou negócio jurídico. O art. 118, I do CTN dispõe que a validade do ato é irrelevante para determinação dos seus efeitos jurídicos tributários. O fato de que o abuso do direito é uma ilicitude, não interfere para fins de requalificação do fato jurídico tributário, pois conforme o art. 168 do Código Civil, as nulidades dos negócios jurídicos devem ser pronunciadas pelo juiz e não pela autoridade administrativa.⁷⁵⁹

Portanto, só é possível desqualificar um negócio com abuso de direito quando o *negócio jurídico causal* está desprovido de causa, haja vista que a causa é pressuposto

⁷⁵⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 215.

⁷⁵⁸ Ibidem, p. 215-216.

⁷⁵⁹ Ibidem, p. 216-217.

para que um determinado negócio seja assim considerado. Em outras palavras, quando o sujeito realiza ato ou negócio jurídico sem causa, terá cometido simulação, sendo este o fundamento jurídico da desconsideração e requalificação, em virtude da previsão expressa de norma antievasiva, mas também terá cometido abuso do direito, que é acidental e não consiste causa determinante e jurídica para a requalificação do ato e negócio jurídico pela autoridade administrativa. Há, portanto, uma intersecção entre a classe dos atos com abuso de direito e a classe dos atos simulados.⁷⁶⁰

Diante do que foi exposto, a teoria do abuso do direito no campo do Direito Tributário não é compatível com os princípios de segurança jurídica que regem e orientam a aplicação da lei tributária. A tese se assenta em argumentação que confere uma primazia injustificada ao princípio da capacidade contributiva, colorido pelo princípio da solidariedade. Ademais, confere ampla margem de subjetividade à autoridade administrativa, pois possibilitar o exame do ato ou negócio a partir de critérios extrajurídicos não contemplados pela norma jurídica tributária. É possível que haja o reconhecimento de que determinado ato ou negócio jurídico tenha sido realizado com abuso, todavia, por si só, o critério não é hábil a suscitar uma eventual desconsideração. O abuso do direito apenas pode ser concebido como indício para verificação de que o ato ou o negócio foi realizado com simulação do evento jurídico tributário, ensejando a desconsideração e requalificação jurídica, em razão da operação ter sido realizada com simulação, haja vista a expressa previsão legal, e não em razão do reconhecimento do abuso de direito, por si só.

5.4 FRAUDE À LEI

No contexto atual, a noção de fraude à lei quase sempre está associada à noção de violações indiretas de normas jurídicas, encobertas pela utilização de outras normas do ordenamento. De forma ardilosa, mediante ato unilateral ou bilateral, o sujeito busca frustrar a aplicação de norma imperativa. Consiste em uma tentativa de contornar ou evitar uma norma, chegando ao mesmo resultado por caminhos diversos daqueles que esta previu ou proibiu, “uma elusão do seu conteúdo”.⁷⁶¹ Trata-se de um tema instigante, com feições típicas de conceito relativo à Teoria Geral do Direito. Destarte, o

⁷⁶⁰ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 217-218.

⁷⁶¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 338.

tópico busca perquirir qual o seu conteúdo, sentido e influência no âmbito do Direito Tributário.

O instituto da fraude à lei, como fundamento para imposição de restrições à elisão tributária, é criação da doutrina espanhola para se erradicar e coibir a utilização de negócios jurídicos indiretos de modo abusivo por parte dos contribuintes.⁷⁶² Em nosso país, um dos primeiros autores a cogitar da elisão como instrumento de fraude à lei foi Amílcar de Araújo Falcão. Para o jurista, a utilização de uma forma jurídica anormal, atípica ou inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a operação econômica que através dela se exterioriza, com o intuito de pagar menos tributos, configura fraude à lei. Haveria uma manipulação da *intentio juris* a partir de uma forma jurídica insólita apenas para furtar-se à tributação, o que, para o autor, autorizaria o intérprete da lei tributária a realizar o enquadramento do negócio à norma jurídica tributária, tendo em vista não apenas sua literalidade, mas a *mens* ou *ratios legis*.⁷⁶³

Fraude é termo polissêmico no âmbito do Direito Tributário que pode assumir dois significados distintos. O primeiro sentido é o de conduta dolosa e ardilosa que comporta uma agressão ou violação direta à norma jurídica que seria a *fraude em sentido penal*. É no âmbito dessa figura que se discute o dolo nocivo. Há, contudo, um outro significado para fraude utilizado no Direito que foi desenvolvido historicamente há séculos pela doutrina e jurisprudência. É a denominada *fraude civil* ou *fraude à lei*. Nessa figura, o sujeito busca no ordenamento uma norma jurídica aplicável ao seu comportamento para o fim de contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa. Em outras palavras, busca mediante uma norma de cobertura contornar outra norma que se deseja evitar as consequências jurídicas. O art. 149, VII do CTN, ao prevê que caberá o lançamento de ofício nas hipóteses de “dolo, simulação ou fraude”, emprega o termo fraude para referir-se à fraude penal, isto é, uma conduta dolosa e ardilosa que viola diretamente norma jurídica, que, situa-se, portanto, no campo do ilícito.⁷⁶⁴

A fraude à lei opera-se por meios lícitos para se contornar norma imperativa, não havendo uma violação direta à lei. Trata-se de violação oblíqua ou indireta que atinge o “espírito da lei”, ou agride o ordenamento jurídico em seu conjunto, ou a sua imperatividade. Na fraude contra o Fisco, há uma conduta dolosa que viola diretamente

⁷⁶² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 98.

⁷⁶³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 33, 35.

⁷⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 257-258.

uma norma que assegura um direito à Administração. Assim, a fraude à lei não se confunde com a fraude fiscal que apresenta esse viés penal e enseja uma reação mais severa do ordenamento. Logo, a fraude à lei não diz respeito àquela abrangida pela hipótese de aplicação da multa de 150%, conforme prescreve o art. 44 da Lei nº 9430/96. Também não se confunde com as hipóteses de fraude previstas nos arts. 149, VII e 150, §4º do CTN.⁷⁶⁵

Cumpre examinar, portanto, a fraude à lei ou *frau legis*, que se configura pela existência de duas normas jurídicas: uma norma imperativa de tributação que se considera indesejada pelo contribuinte, que não quer se submeter à sua incidência e aplicação, que consiste na norma contornada e fruto de fraude à lei; e a existência de uma norma na qual o contribuinte se vale para evitar a norma contornada, que seria a norma de contorno. Logo, a fraude à lei se concretiza mediante a estruturação de negócio que se enquadre em norma de contorno para “driblar” a norma contornada. Assim, em razão da aplicação da norma de contorno à situação, afasta-se aplicação e a eficácia jurídica da norma de tributação objeto do contorno, ou de uma norma de tributação mais onerosa.⁷⁶⁶ Segundo Greco, não seria uma conduta ilícita, pois não há uma violação direta à norma contornada. Esta teve sua aplicação e eficácia frustrada pela conduta do agente, mas não foi diretamente violada, haja vista que a conduta se apoia em norma jurídica de contorno. O Código Civil de 2002, em seu art. 166, VI, dispõe que a fraude à lei é hipótese de nulidade do negócio jurídico e não de ilicitude: Art. 166 – “É nulo o negócio jurídico quando (...). VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa”.

Para Heleno Taveira Tôrres, a fraude à lei seria espécie de ilícito atípico no campo fiscal. Existem duas correntes doutrinárias na teoria da fraude à lei: a teoria subjetivista e a teoria objetivista. Para a teoria subjetivista, o conceito de fraude à lei possui um agir com malícia, visando levar alguém a engano. Se os atos *contra legem* são aqueles praticados com o intuito deliberado de violar diretamente preceito de norma cogente (impositiva ou proibitiva), os atos em *fraus legis* são aqueles também dirigidos para violação da lei, só que de modo indireto, mediante aplicação de norma de cobertura que afasta a incidência da norma que se deseja evitar, em razão de algum benefício e em detrimento de credores ou terceiros. Nessa concepção, o elemento volitivo consistente

⁷⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 263-265.

⁷⁶⁶ Ibidem, p. 259.

no agir malicioso para evitar a incidência da norma e prejudicar outrem é relevante para configuração da fraude à lei. Contudo, a corrente subjetivista perdeu forças, em favor de uma concepção objetivista do instituto. Para essa corrente, o que importa para invalidação do ato em fraude à lei não é a intenção de causar danos, mas o próprio ato *frau legis* em si, como definido por lei, para desconsideração dos seus efeitos e previsão de sua nulidade. Heleno Taveira Tôrres afirma que não há cabimento em se considerar o “intuito de violar” como um elemento importante para configuração para fraude à lei, haja vista que toda violação, seja direta ou indireta, é objetiva. Explica o autor que, na fraude à lei, o agente tenta evitar, também por meio jurídico, a aplicação de uma norma imperativa que “obriga ou proíbe determinada conduta, usando de uma *norma de cobertura*, que traz consigo resultado oposto, ao permitir ou não obrigar o comportamento que pretenda alcançar”.⁷⁶⁷

A finalidade da fraude à lei é a defesa objetiva do ordenamento. Ademais, a intenção fraudulenta é de difícil comprovação. Desse modo, o autor compreende que o legislador se filiou à corrente objetivistas. A expressão “tiver por objetivo fraudar a lei imperativa” prevista no art. 166, VI, do Código Civil/2002, refere-se não à intenção, mas ao próprio ato negocial, de modo que bastaria sua constituição e o resultado fraudulento para configuração da fraude à lei, deixando de lado considerações sobre boa-fé, moral, bons costumes ou a intencionalidade das partes. Portanto, a norma passível de ser fraudada é uma norma limitadora do exercício da autonomia privada, que obriga ou proíbe algo. O Direito cogente (impositivo, proibitivo) é o Direito que a vontade dos interessados não pode alterar, incidindo a norma jurídica sempre que ocorra o fato previsto na hipótese. Onde não cabe o exercício da autonomia privada em razão de uma norma cogente, pode se justificar o agir em fraude à lei quando há violação indireta da norma, mediante a aplicação de norma individual e concreta que se conforma com norma de cobertura permissiva do agir contrário à lei imperativa. Assim, o instituto da fraude à lei visa limitar o exercício abusivo da autonomia privada, quando esta é usada para transpor limites de normas de ordem pública.⁷⁶⁸

Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres enuncia que a fraude à lei “é o instrumento mais elaborado que o ordenamento pôde contar para o controle do exercício

⁷⁶⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 339-340.

⁷⁶⁸ Ibidem, p. 340-341.

da autonomia privada com criação de negócios jurídicos dotados de vícios de causa”.⁷⁶⁹ Para o aperfeiçoamento da fraude à lei, exige-se a existência de lei cogente fraudável, que proíbe um resultado, a predisposição de instrumento negocial, típico ou atípico, mas desprovido do seu efeito típico e causal, e o agir das partes em um acordo mais amplo que tem como objetivo chegar ao resultado vedado pela lei cogente. O ato é legítimo e eficaz, mas é desprovido da causa que aparenta servir-lhe de objeto. O que importa é saber qual a finalidade que a norma fraudada objetivamente possui e que foi superada pela manobra do agente que cometeu a fraude.⁷⁷⁰

Existem dificuldades para se diferenciar o negócio simulado e o negócio em fraude à lei, haja vista serem figuras próximas. A simulação pode ter como finalidade atingir um escopo fraudulento, mas não é a principal característica que anima as partes para criação de uma falsa aparência do negócio jurídico. O negócio em fraude à lei é querido como se realizou, com todas as consequências que possam advir em razão da escolha da forma, pois o modelo negocial adotado é importante para que se concretize a violação indireta da lei. Os negócios simulados, praticados com pacto simulatório divergente em relação ao que é apresentado, busca causar nos terceiros uma aparência diversa do negócio real ou uma ficção de negócio. Há na simulação uma intenção de prejudicar os terceiros que confiam no ato aparente, mediante um acordo firmado entre as partes. Na fraude à lei, basta que ocorra a infração ou violação indireta, para que a fraude se caracterize.⁷⁷¹

Marco Aurélio Greco explica que na simulação, o foco do exame, seja pela perspectiva da vontade ou da causa, está no negócio aparente (simulação absoluta), ou nos negócios real e aparente (simulação relativa), em que há duas causas ou duas vontades. Na fraude à lei o foco de análise está na norma jurídica utilizada pela conduta do contribuinte para frustrar a aplicação e a eficácia da norma contornada (duas normas jurídicas e uma conduta). No abuso do direito, por sua vez, o foco de análise está no exercício excessivo ou anormal de um direito subjetivo pelo seu titular (uma norma, um direito e um excesso no seu exercício).⁷⁷²

Portanto, conforme defende Greco, na fraude à lei o particular se vale de uma norma de contorno para alcançar o mesmo resultado do fato descrito na hipótese da

⁷⁶⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 342.

⁷⁷⁰ Ibidem, p. 343.

⁷⁷¹ Ibidem, p. 348.

⁷⁷² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 292.

norma contornada (norma jurídica tributária ou norma que prevê maior carga tributária), sem que seja por ela alcançada, pois sua conduta incide na norma de contorno. Na fraude à lei, não há violação direta de norma, mas uma violação indireta à lei ou ao ordenamento. O contribuinte, em sua conduta, está coberto por uma norma de contorno. Para a identificação da figura é necessário o exame das duas normas (de contorno e a contornada), bem como as finalidades. Há uma manipulação normativa pela qual se chega a um resultado indesejado pela lei ou pelo ordenamento. A reação do ordenamento se dá mediante a aplicação da norma imperativa contornada.⁷⁷³

5.4.1 Análise da possibilidade de aplicação da fraude à lei no Direito Tributário

A fraude à lei é daquelas figuras jurídicas instigantes de difícil exame, que em âmbito prático, se aproxima muito ao instituto da simulação, haja vista que se tratam de figuras que podem se concretizar concomitantemente nos casos concretos. Diversos são os posicionamentos na doutrina a respeito do sentido, alcance e possibilidade de aplicação da fraude à lei pela Administração Tributária como fundamento para requalificação dos atos e negócios jurídicos dos particulares.

Alberto Xavier aponta que o instituto da fraude à lei nos ordenamentos jurídicos é utilizado para determinar a nulidade ou a ilicitude de atos jurídicos realizados com a finalidade mediata de se subtrair ao âmbito de aplicação de uma norma jurídica, atingindo um resultado vedado por esta norma. Diferente do que ocorre na simulação, na fraude à lei, não há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada das partes, bem como não há um ato jurídico oculto que se deseja dissimular. O vício ou defeito do negócio jurídico na fraude à lei não diz respeito à vontade, como elemento do contrato, mas quanto aos motivos individuais, ao fim do contrato. Entende, portanto, que o vício que contamina, em verdade, é a ilegalidade do fim, posto que é vedado por uma norma jurídica proibitiva.⁷⁷⁴

O jurista português entende que a invalidade do ato em fraude à lei decorre da interpretação da norma jurídica proibitiva, no sentido de que o ato em fraude à lei contraria a norma proibitiva. Contudo, a realização do resultado proibido não ocorre de modo direto e frontal à norma proibitiva, mas de maneira indireta e oblíqua, ofendendo

⁷⁷³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 260-261.

⁷⁷⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 63-64.

o espírito da lei. O autor então elenca quatro pressupostos para configuração da fraude à lei: a existência de um resultado proibido; a realização de um ato jurídico ou um conjunto deles não previstos em norma proibitiva; a obtenção, por meio desses atos, de resultado equivalente ao proibido; o fim de subtrair o ato ou conjunto de atos do âmbito de aplicação da norma proibitiva.⁷⁷⁵

Assenta-se o instituto da fraude à lei no pressuposto de que o *espírito* da lei consiste em um resultado proibido pelo Direito que é concretizado por ato jurídico previsto na norma proibitiva, e o sujeito se vale de um ato ou um conjunto de atos que acarretam o mesmo resultado proibido. Os atos ou conjunto de atos são diferentes do contemplado pela norma proibitiva, mas que se mostram adequados para se alcançar o mesmo resultado obtido pelo ato previsto pela norma proibitiva. A nulidade decorrente se dá na prática do ato ter por fim mediato o afastamento da aplicação da norma jurídica proibitiva.⁷⁷⁶ Os negócios jurídicos indiretos, no qual há uma discrepância entre a estrutura e os fins práticos visados, podem ser utilizados em fraude à lei, para a realização de um fim ilícito, como contornar norma proibitiva.⁷⁷⁷

Colocada as premissas do seu pensamento, Xavier então aponta que a figura da fraude à lei inspirou a fundamentação das denominadas cláusulas gerais antielisão, na tentativa de adaptar às normas tributárias, construções teóricas advindas do campo do Direito Privado. As diferenças entre as formulações do domínio privado para o tributário é que para aquele a fraude à lei tem como consequência uma nulidade ou ilicitude, enquanto que para este não tem consequência para a validade do negócio jurídico, apenas a ineficácia relativa ou inoponibilidade dos atos em relação ao Fisco, o que permite o emprego da analogia a um ato ou negócio não contemplado em norma jurídica tributária, que é aplicável a certo negócio que possui efeitos econômicos equivalentes. Ademais, no Direito Privado a repressão à fraude à lei se dá no campo da interpretação, mediante o exame do *espírito* da lei e o resultado proibido por ela, ao passo que, no Direito Tributário, a fraude à lei tem como fundamento uma cláusula antielisiva que autoriza a integração mediante analogia, aplicando-se a norma tributária para todos os atos que possuam efeitos econômicos equivalentes aos dos atos praticados, independente dos motivos que conduziram à sua realização.⁷⁷⁸

⁷⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 65.

⁷⁷⁶ Ibidem, p. 65.

⁷⁷⁷ Ibidem, p. 66.

⁷⁷⁸ Ibidem, p. 99-100.

Por essas razões, Alberto Xavier defende que é de aplicação impossível no Direito Tributário, pois exige que a norma alvo e objeto da fraude à lei seja uma norma proibitiva (que determina a ilicitude do fim perseguido) ou preceptiva (que permite a realização do fim perseguido desde que com a forma prevista). A norma tributária é imperativa, não podendo ser afastada pela vontade das partes, mas não é proibitiva e nem preceptiva. Sendo norma imperativa, no qual o liame jurídico apenas nasce com a realização do fato, que é condição necessária e suficiente para que se propale os efeitos do consequente, por imposição da tipicidade, não há como se cogitar de um resultado que seja contrário à lei antes da realização do fato jurídico tributário.⁷⁷⁹

Diva Prestes Marcondes Malerbi acolhe as lições de Xavier, pois a norma tributária que institui tributo prevê hipoteticamente um fato lícito de possível ocorrência cuja realização vincula os efeitos prescritos pela própria norma, que é a entrega de um montante ao Estado a título de tributo. Isto é, proibição não há na norma jurídica tributária na realização de qualquer fim ou qualquer limite ao exercício da autonomia da vontade, nem há o estabelecimento de uma forma jurídica que deve ser observada para a realização de um fim. A norma jurídica tributária é de implicação intensiva entre antecedente e consequente. Ainda que o negócio jurídico indireto realizado e o negócio jurídico típico possuam efeitos econômicos equivalentes, e que o negócio jurídico tenha sido realizado com a finalidade de evitar a tributação ou diminuí-la, não seria possível a aplicação da norma jurídica tributária ao negócio jurídico indireto. Só seria possível se a implicação da norma tributária fosse extensiva, pois aí o aplicador estaria autorizado a empregar a analogia, buscando adequar a letra da lei ao “espírito”, considerando a elisão como violação oblíqua da norma tributária. Não é o caso. Assim, a norma jurídica tributária em sentido estrito não seria passível de fraude à lei.⁷⁸⁰

Cesar A. Guimarães Pereira compreende que admitir o instituto da fraude à lei implica em atribuir à lei tributária um espírito, ou melhor, o alcance de uma determinada manifestação de capacidade contributiva que não estaria contemplada expressamente, tendo em vista o contexto normativo no qual a lei está inserida. Em razão da técnica da tipicidade, a finalidade, ou valor, ou *espírito* da norma tributária, instituída por lei, é identificada na própria expressão da lei e da norma tributária. A tipicidade congrega a legalidade com a capacidade contributiva, e não há um espírito da

⁷⁷⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 100-101.

⁷⁸⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 29-31, 39-40.

lei tributária relacionado com o atingimento da capacidade contributiva que não seja o traduzido no próprio texto e contexto da norma jurídica. Se a manifestação econômica não realiza a hipótese não há subsunção normativa, sendo irrelevante juridicamente em relação à norma tributária. Seria, portanto, a fraude à lei um problema falso. Se o sujeito empregar caminho indireto para não realizar o fato, não estará fraudando nenhuma norma de obrigação ou de proibição. Quando o sujeito utiliza um negócio jurídico indireto em “*fraude à lei*” para atingir um resultado proibido por norma jurídica proibitiva, não é necessário aludir à figura da fraude à lei. O que está ocorrendo na verdade é a mera subsunção do negócio jurídico indireto que tem um resultado proibido previsto na norma jurídica, haja vista que em seu antecedente há a descrição desse resultado proibido, independente dos meios ou formas utilizadas.⁷⁸¹ Cesar A. Guimarães Pereira defende que se a norma jurídica utilizar em sua hipótese um conceito funcional, a elisão não significará fraude à lei, pois haverá subsunção ao conceito normativo, e, por conseguinte a incidência. Se a norma contiver conceito estrutural, a conduta elisiva não poderá ser considerada como subsumida ao conceito normativo.⁷⁸²

Sacha Calmon Navarro Coêlho, por sua vez, afirma que a teoria da fraude à lei tem apenas serventia no âmbito do Direito Privado, pois o objetivo do ato em fraude à lei é ladear proibição. A aplicação da fraude à lei exige: a existência de uma lei que prescreve uma conduta ligada a um resultado proibido dela decorrente; a possibilidade dos atos e negócios jurídicos alternativos que conduzam a esse resultado proibido; e o efetivo atingimento do resultado proibido. Desse modo, inexistente a possibilidade de fraude à lei fiscal em si mesmo considerada, sendo apenas pensável a fraude à lei em âmbito civil. O contribuinte é um ser livre e somente se sujeita à hipótese normativa prevista em lei.⁷⁸³

Marco Aurélio Greco defende a aplicação da fraude à lei para descon sideração dos atos e negócios jurídicos com a finalidade de evitar a norma jurídica tributária em sentido estrito. Se opõe à tese de Alberto Xavier, afirmando que a norma contornada tem que ser norma imperativa, que é diferente de norma proibitiva. A norma proibitiva é aquela que proíbe certa conduta ou resultado. A norma imperativa não está ligada a um conteúdo determinado, mas ligada ao seu modo de incidência e aplicação. Ao contrário

⁷⁸¹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 206.

⁷⁸² Ibidem, p. 158.

⁷⁸³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 63-64.

da norma dispositiva, cuja aplicação fica a critério da parte, a norma imperativa é aquela que incide independente da vontade do destinatário. Toda norma proibitiva pode trazer uma proibição a determinado comportamento, mas nem toda norma imperativa, tem em seu conteúdo a proibição de conduta. Imperatividade, portanto, relaciona-se com a irradiação dos efeitos jurídicos prescritos no consequente, alheia e independente à vontade do destinatário. A norma tributária não é proibitiva, mas é imperativa. E a fraude à lei é hipótese de nulidade contra lei imperativa.⁷⁸⁴

Heleno Taveira Tôrres pontua que o conceito de fraude à lei possui sua noção original no âmbito do Direito Tributário, como um mecanismo de proteção à garantia dos limites jurídicos ao exercício da autonomia privada. O autor pontua que o descumprimento direto de normas tributárias, que são cogentes e imperativas, não configura fraude à lei em matéria tributária. Para o Direito Tributário, o instituto da fraude à lei importa no afastamento de regime mais gravoso ou tributável por descumprimento indireto de regra imperativa de Direito Privado, na constituição do ato ou negócio jurídico. Nesse caso, o Estado pode agir na preservação dessas regras, sobretudo, quando o contorno é realizado com o fim de evitar a incidência de regra tributária. Assim, o Fisco poderá alegar a fraude à lei. A questão é saber se contra a norma tributária em sentido estrito é possível fraude à lei. Para o autor, não há essa possibilidade, pois o sistema confere os mecanismos de proteção da norma tributária mediante o estabelecimento de outras normas jurídicas que sancionam o descumprimento de normas impositivas e deveres formais. Existe um domínio específico para qual o conceito de fraude à lei se enquadra, que não deve ser confundido com a violação direta da lei.⁷⁸⁵

Portanto, a respeito da possibilidade de no Direito Tributário poder fazer uso da regra geral prevista no art. 166, VI, do Código Civil, Heleno Taveira Tôrres defende que não há razão para se afastar da Administração Tributária o direito de alegar, em processo judicial, o reconhecimento da fraude à lei, quando esta se verificar em detrimento da aplicação da lei tributária. Ademais, compreende que mesmo que o Fisco não tenha autorização para alegar a nulidade de ofício, com base no art. 166, parágrafo único, do CTN, pode afastar a oponibilidade do negócio jurídico praticado com fraude à

⁷⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 261-262.

⁷⁸⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 351.

lei da aplicação das normas de Direito Tributário, a partir do procedimento de desconsideração.⁷⁸⁶

Charles William Macnaughton propõe a compreensão da fraude à lei a partir do enfoque da teoria das antinomias. Como pontua o autor, toda violação, seja direta ou indireta, é uma violação à norma jurídica específica e não ao ordenamento como um todo. Assim, a fraude à lei pode se dar em duas acepções: em razão da antinomia entre normas jurídicas em sentido estrito; ou em razão da antinomia de norma contra um princípio, ou um valor jurídico, que também é norma. Nessa última modalidade seria um ilícito atípico, que vai de encontro a um valor ínsito ao ordenamento. Então na fraude à lei, poderá haver uma antinomia entre normas jurídicas específicas, ou entre norma e um princípio ou valor jurídico positivado.⁷⁸⁷

Nesse primeiro caso, havendo uma situação em que duas normas jurídicas regem diretamente a mesma conduta, e o sujeito realiza ato com base em uma norma de contorno (que permite a conduta) para contornar norma imperativa (que proíbe a conduta), surge a questão: qual norma deve prevalecer e ser aplicada? A questão será solucionada mediante os critérios de resolução de antinomias do próprio ordenamento (critério hierárquico, critério da especialidade e critério temporal). Caso a norma imperativa, pelos critérios de resolução de antinomias, seja a norma aplicável ao ato, e o sujeito utilizou a norma de contorno visando apenas frustrar a imperatividade daquela, bem como para o fim de evitar suas consequências, haverá fraude à lei. Mas caso a norma de contorno, pelo critério de solução de antinomias de normas jurídicas, é a norma aplicável, aí não haverá configuração de fraude à lei. Portanto, a fraude à lei, nessa primeira acepção, nada mais é que o descumprimento de uma norma, qualificada pelo aspecto de que o operador busca a aplicabilidade de outra norma que não é aplicável ao seu caso, em uma tentativa inócua de “contornar” a norma fraudada.⁷⁸⁸

Uma possibilidade está na aplicação pelo sujeito da norma civil de prestação de serviços (norma de contorno) em detrimento da norma trabalhista que disciplina a relação empregatícia, qual seja, o art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas que estatui os requisitos da relação empregatícia, para o fim de evitar a aplicação da norma tributária que institui as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de

⁷⁸⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 351.

⁷⁸⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 199-200.

⁷⁸⁸ Ibidem, p. 202.

emprego, como a contribuição patronal incidente sobre a folha de salários. A norma trabalhista e o regime jurídico decorrente de sua aplicação, deixa de ser observada a partir da simulação de um contrato de prestação de serviços, que funciona como a norma de contorno. A fraude à lei ocorre em conjunto com a simulação. Portanto, a fraude à lei tributária poderá ocorrer reflexamente em razão de fraude à lei a norma de outro ramo jurídico, tendo como consequência reflexa, um regime tributário mais benéfico.⁷⁸⁹

A outra acepção de fraude à lei, como visto, é a que viola o ordenamento ou o “espírito da lei”. Nesse caso, haveria a utilização de uma norma jurídica de contorno que não viola indiretamente uma norma específica, mas um valor jurídico positivado. O sujeito aplica norma que vai de encontro ao espírito da lei. Charles William McNaughton adverte sobre a obscuridade que a expressão “*espírito da lei*” revela, podendo ser compreendida na relação entre uma norma e o valor que essa norma visa concretizar. Nesse sentido, a fraude à lei revela uma violação de uma norma ainda não construída quando examinado os textos de Direito positivo, a partir do contexto que se inserem esses textos normativos. Em outras palavras, a violação do espírito da lei pode ser compreendida no sentido de que não se viola diretamente o comando expresso da lei, mas o comando que pode ser construído a partir do exame do texto de Direito positivo e o seu contexto normativo.⁷⁹⁰

Exige-se um esforço interpretativo de construção maior a partir do relacionamento de signos expressos e implícitos no texto. Ganha relevo nesse cenário a construção analógica e tipos abertos. Ocorre que o campo do Direito Tributário é orientado para a previsibilidade e certeza, recebendo o influxo de vários princípios (estrita legalidade, anterioridade, irretroatividade) que buscam a concretização desses valores em prol do sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que não é apropriado falar-se em fraude à lei. Ainda que os conceitos não sejam unívocos, a busca pela precisão semântica é algo prestigiado pelo sistema, e os textos buscam revelar de modo expresso as condutas eleitas pelo legislador para delimitação das hipóteses normativas. Assim, torna-se mais difícil falar em “espírito da lei”, expressão que remete à noção de

⁷⁸⁹ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 207.

⁷⁹⁰ Nesse sentido, o autor compreende que a fraude à lei seria um instituto que possibilitaria a completabilidade pragmática do ordenamento, mediante a construção de norma jurídica em sentido estrito a partir do texto e o seu contexto normativo. Relaciona-se, portanto, às *lacunas axiológicas* ínsitas ao ordenamento, ou seja, quando uma norma jurídica válida é contrária a um valor positivado. Ibidem, p. 206.

tipos abertos, em um campo onde impera a utilização de tipos fechados, ou, melhor, de conceitos determinados, em que se busca a delimitação precisa do conteúdo das normas jurídicas.⁷⁹¹

Ademais, não se pode cometer o equívoco de confundir subsunção normativa com fraude à lei. Nessa figura, o agente realiza uma conduta que busca evitar a aplicação de uma determinada norma, seja porque não respeita o seu “espírito”, ou seja, os mandamentos implicados contextualmente pelo exame do texto normativo, ou porque se vale da aplicação indevida da norma de contorno, pois deixa de aplicar a norma contornada que seria adequada e foi violada. Logo, na fraude à lei, a conduta do agente se subsume, em verdade, à norma contornada que deixou de ser aplicada. Não há fraude quando o sujeito apenas deixa de se enquadrar em hipótese de incidência de certa norma a partir de um o ato que assim o garante.⁷⁹²

Diante do exposto, a compreensão da fraude à lei como uma violação indireta ou oblíqua do espírito da lei tributária em si não tem cabimento. Reconhecer um espírito da lei tributária é compreender que existam outras manifestações de capacidade contributiva que devem ser alcançadas mediante uma interpretação analógica. Em razão da técnica da tipicidade (em sentido impróprio), ou melhor, do princípio da especificação conceitual, decorrência da estrita legalidade, os fatos que realizam o valor capacidade contributiva são apenas aqueles expressamente positivados. Embora seja uma norma imperativa, não há na norma jurídica tributária em sentido estrito uma proibição na realização de um fim, bem como não há o estabelecimento de que ao particular é permitido realizar um determinado fim, desde que mediante uma determinada forma jurídica. Reconhecer um espírito da lei tributária é falar em tipos abertos em campo onde impera conceitos determinados. A norma jurídica em sentido estrito estipula uma hipótese a qual implica efeitos em seu consequente, em razão da realização fática do suposto normativo. O que significa dizer que, se o ato ou negócio jurídico lícito realizado pelo particular mediante uma norma de Direito Privado, que o permite assim fazer daquela maneira, não se adequa ou se conforme ao previsto na hipótese da norma tributária, não há fraude à lei, mas mera ausência de subsunção. Se isso configurasse fraude à lei, o particular sempre estaria obrigado a realizar a forma

⁷⁹¹ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 208-210.

⁷⁹² Ibidem, p. 210.

jurídica prevista na norma jurídica tributária, colocando injustificadas limitações ao próprio exercício da autonomia privada.

É possível que sejam realizados atos ou negócios jurídicos no qual o particular aplica norma indevida (norma de cobertura) para frustrar a imperatividade de outra norma que é a aplicável, isto é, sua atuação em fraude à lei se concretiza no âmbito de outro ramo didaticamente autônomo do Direito, mas que pode ter reflexos no âmbito do Direito Tributário, à medida que produza o efeito de dissimular a ocorrência do evento jurídico tributário. A figura da fraude à lei e da simulação, em âmbito prático, são bem próximas, havendo casos em que é possível o reconhecimento das duas figuras. Partindo do pressuposto de que em matéria tributária é a lei que deve estipular os limites e as restrições aos particulares, apenas é possível reconhecer a fraude à lei quando há o reconhecimento conjunto de uma operação simulada. Nesses casos, é possível que haja a desconsideração do ato ou negócio em fraude à lei, haja vista o reconhecimento da dissimulação do fato jurídico tributário ou dos seus efeitos. O que não se pode é confundir a fraude à lei com a mera ausência de subsunção, ou seja, quando o particular realiza ato ou negócio jurídico que não realiza a hipótese normativa.

5.5 PROPÓSITO NEGOCIAL

A teoria do propósito negocial foi desenvolvida no Direito suíço e norteamericano, possuindo vinculação com a teoria subjetiva da intenção do contribuinte. Em nosso país, a MP nº 66/2002 que pretendia disciplinar os procedimentos federais para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, previa em seu art. 14, §1º, I, a possibilidade de aplicação do teste do propósito negocial.⁷⁹³ A pretensa cláusula geral antielisiva será examinada em tópico oportuno, assim como sua tentativa de regulamentação. Em que pese o ato normativo não tenha sido convertido em lei em relação aos dispositivos que versavam sobre a regulamentação do procedimento do parágrafo único do art. 116 do CTN, no âmbito administrativo fiscal brasileiro, o critério do propósito negocial tem sido utilizado para fundamentar a desconsideração de atos e negócios jurídicos dos contribuintes, de modo que, o presente tópico busca examinar seus fundamentos, conteúdo e aplicabilidade.

⁷⁹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 266.

Como explica Antonio Roberto Sampaio Dória, conforme o critério do propósito negocial, para que a elisão seja considerada legítima é necessário que exista algum “objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induz o indivíduo à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal”. A jurisprudência suíça reconhece que não há a concretização de elisão quando há a utilização de formas jurídicas insólitas e não correspondentes com a situação econômica, e quando não restar dúvidas que a forma jurídica adotada só é escolhida pelo objetivo de economizar tributo.⁷⁹⁴

No contexto norte-americano, a teoria do propósito negocial possui escopo mais restrito, tendo aplicabilidade nos casos de reorganização empresarial realizados para obtenção de vantagens fiscais, principalmente quanto ao Imposto sobre a renda, no qual os agentes se aproveitam de prejuízos fiscais, da distribuição de lucros sob a forma de novas ações, ou dos ganhos de capital tributados de forma mais amena. Para que as reorganizações empresariais tenham os efeitos fiscais benéficos desejados, exige-se a utilidade negocial, não podendo as operações estarem fundadas apenas na intenção de se obter uma redução da carga tributária. A utilidade negocial é apurada mediante testes: o teste da permanência, que exige que as reorganizações devam buscar consequências duradouras; o teste da vantagem societária, que exige que a reorganização propicie algum benefício à empresa, sem confundir-se com uma vantagem percebida de modo direto pelos proprietários; o teste da economia fiscal, que supõe que as reorganizações que buscam exclusivamente a economia fiscal não são consideradas reorganizações como definidas legalmente.⁷⁹⁵

Hermes Marcelo Huck explica que no Direito norte-americano, o critério do *bussiness purpose test* exige que o ato ou negócio deva ter uma finalidade negocial, não se restringindo apenas a um exercício de imaginação por parte do contribuinte que busca evitar ou reduzir tributos. Para o jurista, é “sofismática a afirmação de que o simples fato de economizar impostos, por si só, já caracterizaria um *business purpose*”.⁷⁹⁶ O Fisco busca o objetivo negocial no ato jurídico realizado pelo contribuinte, de modo que, o significado econômico do negócio jurídico é indispensável. Em não sendo encontrado, é lícito ao Fisco desconsiderar a operação para

⁷⁹⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 46.

⁷⁹⁵ Ibidem, p. 48-49.

⁷⁹⁶ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 149.

fins de tributação. Nesse critério, muda-se o foco da análise do motivo da prática elisiva para a constatação de um real propósito negocial.⁷⁹⁷

Portanto, o critério do propósito negocial parece se referir à intenção do agente na realização de um determinado negócio jurídico. Mas sua significação ganha contornos específicos no que diz respeito ao exame da licitude das condutas elisivas, principalmente na sistemática jurídica estrangeira. Há uma intertextualidade na interpretação do termo para sua compreensão dentro do nosso ordenamento. A Administração Tributária brasileira para lidar com a questão da elisão tributária tida como *abusiva*, antes de existir uma previsão legal da exigência do propósito negocial, buscou na experiência estrangeira a utilização desse critério como proposta para coibir práticas elisivas.⁷⁹⁸

Nos Estados Unidos, o caso do julgamento *Gregory vs Helvering* em 1935 foi o marco do surgimento e desenvolvimento da teoria em um momento de crise econômica e avidez por arrecadação, construída para deslegitimar operações realizadas apenas com a finalidade de redução da carga tributária. Foi o precedente para uma ampla aplicação de doutrinas da substância sobre a forma e do propósito negocial. Nesse contexto, o propósito negocial se relaciona como a motivação do ato, que para além da objetivação da carga tributária, deve possuir alguma substância econômica. A aferição do propósito negocial em uma operação envolve a análise de critérios subjetivos como a real e efetiva intenção das partes. Em não havendo outros motivos que não os fiscais, a operação carece de legitimidade. Portanto, negocial é um propósito não tributário com um conteúdo econômico, relacionado com o exercício regular de uma atividade econômica.⁷⁹⁹

As autuações não poderiam apenas se sustentar na economia de tributos pura e simples, e, por essa razão, a teoria do propósito negocial buscou fundamento na ilicitude da conduta com base no seu elemento subjetivo, sendo ilegítima perante o ordenamento. Nesse sentido, as teorias da prevalência da substância sobre a forma e a análise das operações em conjunto, buscaram auxiliar o exame da intenção da conduta e sua ilicitude. Do contrário, sem essa base, seria dificilmente sustentada a teoria do propósito negocial, pois o contribuinte não está obrigado a optar pelo caminho mais oneroso do

⁷⁹⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 201.

⁷⁹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 207.

⁷⁹⁹ Ibidem, p. 208-209.

ponto de vista fiscal. Portanto, a consolidação no Direito norte-americano da figura do propósito negocial foi construída pela doutrina e jurisprudência, pois naquele sistema jurídico as autuações podem embasar-se em precedentes, além de que o instituto está relacionado com a ilicitude das operações dos contribuintes. Ainda assim, mesmo em um sistema de *common law*, Paulo Ayres Barreto explica que existem importantes decisões proferidas pela Suprema Corte no sentido de que a ausência de um propósito negocial não configuraria ilicitude da operação à luz dos textos legais.⁸⁰⁰

Charles William McNaughton em estudo sobre o propósito negocial na jurisprudência norte-americana e brasileira, afirma que nos Estados Unidos, onde se deu a consolidação do critério, existem três tendências interpretativas na aplicação da norma tributária: a prevalência da substância sobre a forma (*substance over form doctrine*); o a teoria do propósito negocial (*business purpose doctrine*); e a teoria das transações sequenciais (*step transaction doctrine*). Essas doutrinas não se fundamentam em uma relativização da legalidade e nem no abandono do jurídico para se guiar por considerações econômicas, mas fundam-se em pretensa interpretação do alcance das normas tributárias. Não se trata de doutrinas também fundadas na solidariedade, isonomia, capacidade contributiva ou no dever fundamental de pagar tributos. Buscam atingir as finalidades da lei e revelar os verdadeiros fatos nas operações.⁸⁰¹

No caso supramencionado que deu ensejo ao surgimento da teoria, que versa sobre reestruturação societária e o aproveitamento de benefício fiscal, a exigência do propósito negocial parte do pressuposto de que a aplicação do regime jurídico fiscal destinado à reestruturação societária isenta de Imposto sobre a renda exigiria ações fundadas em um plano negocial e não praticados meramente para afastar a tributação. A decisão funda-se não em razão de que a elisão não possa ser realizada com fins predominantemente fiscais, mas que para se obter a aplicação de uma norma de benefício fiscal é necessário que de fato se comprovasse uma efetiva reestruturação societária. Em outras palavras, os atos jurídicos que importam juridicamente para as normas tributárias devem ser verificados concretamente, ou seja, devem produzir seus efeitos para que haja também a produção de efeitos jurídicos das normas tributárias.⁸⁰²

⁸⁰⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 210-211.

⁸⁰¹ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 401.

⁸⁰² Ibidem, p. 401-403.

Salvo disposição expressa, quando há presunção de que os atos serão interpretados conforme a teoria da substância sobre a forma, o critério do propósito negocial é legitimado pela finalidade inerente a uma determinada norma tributária que concede um benefício fiscal, devendo ser observada pelo contribuinte. A substância econômica sobre a forma impõe que uma operação possua as seguintes características: modificação substancial na posição econômica da parte e um propósito substancial na operação. Por isso que essa teoria caminha junto com a teoria do propósito negocial para que a operação seja considerada legítima. É necessária a combinação da existência do propósito negocial com uma modificação da posição econômica da parte.⁸⁰³

A *step transaction doctrine*, por sua vez, consiste em um modo de interpretação dos eventos tributários para subsumi-los às normas tributárias, que pode se dar das seguintes formas: se aglutinam diversas operações em um único ato; interpreta-se de modo analítico a operação de modo a desmembrá-la; inverte-se a ordem das operações, tributando-se a ordem considerada correta; aglutinam-se diversos fatos a um mesmo procedimento, ainda que com grande espaço de tempo entre eles. Quando pela lei fiscal, os atos são tidos como independentes, não se aplica essa teoria. Em outros casos, é a própria lei que indica o contexto em que poderá ser realizada essa técnica de interpretação quantos os fatos. Contudo, na doutrina norte-americana, as três teorias têm sido criticadas por sua falta de objetividade e imprevisibilidade, pela ausência de critérios claros para descon sideração das operações, pelo excesso de subjetivismo e casuís mo com que tem sido utilizadas pelos tribunais.⁸⁰⁴ Vejamos a aplicabilidade da teoria do propósito negocial em nosso ordenamento.

5.5.1 Análise da possibilidade de aplicação da teoria do propósito negocial

A teoria do propósito negocial, desenvolvida e consolidada no seio da experiência jurídica norte-americana, conforme as disposições e diretrizes daquele sistema normativo, tem encontrado adesão e aplicação em nosso país, sobretudo, no âmbito administrativo, funcionando como um critério que impõe limitações às estratégias elisivas dos particulares que desejam obter uma economia de tributos, de

⁸⁰³ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 404-408.

⁸⁰⁴ Ibidem, p. 409-411, 414.

modo que, é necessária uma análise a respeito da possibilidade de sua aplicação em nosso sistema jurídico tributário.

Em estudo sobre as decisões do CARF e do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Charles William McNaughton verificou que em várias decisões os julgadores buscaram aplicar o critério do propósito negocial, assim como na doutrina norte-americana, com amparo na legislação vigente, com respaldo na legalidade, para coibir práticas não propriamente de elisão tributária, mas de evasão tributária, seja porque o propósito negocial consiste em requisito legal para garantir a aplicação de uma norma jurídica tributária, seja porque a ausência do propósito negocial relaciona-se com a simulação. Seria o que o autor denomina de “propósito negocial na lei”. Isto é, a necessidade de propósito negocial pela observância de finalidades de normas jurídicas específicas, como requisito exigido para a aplicação dessas normas. Diferencia-se da vertente do critério do propósito negocial como a necessidade de um motivo extratributário ínsito ao sistema que busca assegurar um dever fundamental de pagar tributos, sendo aplicada para coibir e neutralizar operações de elisão.⁸⁰⁵

Nos casos analisados pelo autor, existem diversas decisões em que há o reconhecimento da ilicitude dos atos realizados pelos particulares, por não observarem certos requisitos e finalidades existentes nas normas jurídicas que regem esses atos, que acabou por implicar no reconhecimento da ausência de propósito negocial. Por exemplo, um grupo de casos se relaciona com autuações que demonstraram a ausência de necessidade de despesas incorridas pelos particulares, apenas geradas para serem contabilizadas como despesas dedutíveis na base de cálculo do IRPJ apurada sobre o lucro real, sendo glosadas pelo Fisco por inobservância de um requisito implícito da lei, qual seja, a necessidade da despesa para o desenvolvimento da atividade. As despesas não foram feitas em razão de uma real necessidade, mas apenas para fins de dedutibilidade da base de cálculo, tendo como consequência a obtenção de uma vantagem fiscal.⁸⁰⁶

Outro grupo de casos se relaciona com a tributação do Imposto sobre a Renda em ganhos de capital que incide sobre a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição. Os particulares criam transações que visam ocultar a alienação de bens ou direitos na operação denominada de “*Casa Separa*”. As partes firmam sociedade no

⁸⁰⁵ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 415-416

⁸⁰⁶ Ibidem, p. 423-425.

qual ingressam como sócios, sem qualquer atividade econômica, em que um integraliza o bem (que seria o objeto da alienação), pelo custo de aquisição para evitar ganho de capital, e o outro um valor em dinheiro (correspondente ao preço). Tempos depois cindem a pessoa jurídica, sem exercício de qualquer atividade econômica, de modo que o sócio que integralizou em dinheiro fique com o bem, e o que integralizou o bem fique com o dinheiro, realizando uma operação simulada. Há a constituição de uma pessoa jurídica sem a observância dos requisitos impostos pelo art. 981 do Código Civil, havendo o reconhecimento da ausência de um “propósito negocial” exigido pela lei, no sentido de que a pessoa jurídica dever ser constituída efetivamente para contribuir com bens ou serviços no exercício de uma atividade econômica. A ausência de propósito negocial funciona como um indicativo da operação de simulação.⁸⁰⁷ Essas decisões, portanto, buscaram um propósito negocial na lei, um requisito legal para realização de um determinado ato ou negócio jurídico. Tratam-se de casos em que propósito negocial aparece como um indício de simulação para combater práticas evasivas, e não elisivas.

Contudo, há casos em que há a exigência de um *propósito negocial além da lei*. Essas decisões partem da premissa de que a ausência de um propósito negocial, extratributário, é condição suficiente para o Fisco desqualificar as transações, exigindo o tributo, o que descamba para um exacerbado subjetivismo que não tem qualquer amparo legal. É vertente que não pode ser demonstrada sua fundamentação legal na aplicação do Direito. Portanto, a elisão analisada sobre o enfoque do propósito negocial além da lei, vira um golpe de sorte, casualmente admissível, por razões extratributárias. Na prática, acaba funcionando como uma forma radical de restrição à elisão com base em critérios extrajurídicos e imprevisíveis.⁸⁰⁸

Assim, em nosso Direito, o critério do propósito negocial tem sido utilizado, sobretudo, pela jurisprudência administrativa, para apurar a legitimidade das operações e combater os denominados *planejamentos tributários abusivos*, mesmo que não haja um dispositivo que vede a realização de atos ou negócios jurídicos com a finalidade única de diminuir a carga tributária. É expressão que tem sido utilizada de modo obscuro para fundamentar decisões, manter ou não autuações, a despeito de qualquer previsão legal expressa, em uma tentativa de importação de critérios irrefletidos e de maneira acrítica, sem qualquer respaldo legal. Inexistem critérios claros para análise do

⁸⁰⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 425-428.

⁸⁰⁸ Ibidem, p. 398, 434.

propósito negocial, o que acaba por resvalar na subjetividade da autoridade administrativa.⁸⁰⁹

O princípio da legalidade demarca o âmbito de liberdade dos cidadãos ao permitir fazer o que não está expressamente proibido por lei. A ilicitude da conduta é estipulada pela lei, sendo ilegítima a atuação da autoridade administrativa de conferir restrições à liberdade com base em critério extrajurídico, não positivado. Sem a subsunção à hipótese de comportamento proibido, com a devida comprovação para demonstração da ilegitimidade e ilicitude da conduta, a atuação com base no propósito negocial é completamente imotivada.⁸¹⁰

Marco Aurélio Greco, em sua tese da necessidade de um motivo pertinente, suficiente e congruente com a conduta elisiva para afastar a configuração de abuso, compreende que o motivo não precisa ser necessariamente um *bussiness purpose*, isto é, ligada à atividade econômica desenvolvida e sua repercussão no mercado, mas um motivo extratributário de caráter familiar, político, individual e etc. Basta que exista um motivo pertinente e suficiente no sentido de que existam razões reais e relevantes para levar o contribuinte agir daquela maneira, e que o ato seja congruente para atingir o objetivo visado. Não poderia ser o motivo exclusivo ou predominantemente fiscal. Justificar, segundo o autor, que o fim da empresa é gerar lucro, e por isso busca-se reduzir a carga tributária, seria um discurso falacioso. Seria “justificar o que foi feito pelo que foi feito”. Consiste em apenas reafirmar a liberdade de agir, sendo necessária alguma razão externa para justificar a operação.⁸¹¹ Não pensamos dessa forma.

Qualificar a busca por uma economia de tributos como figura abusiva, ou tratá-la como insuficiente para legitimar a conduta do particular é que nos parece uma noção despropositada. Não é dado à autoridade administrativa poder desconsiderar ato ou negócio jurídico com base em critério não positivado que põe restrições à liberdade dos particulares, ou aferir, em sua subjetividade, o grau de solidariedade do contribuinte em sua conduta, mas verificar o cumprimento ou não da lei, sendo esse o critério legítimo para fundamentar suas atuações, por imposição da estrita legalidade. A solidariedade é um importante valor que serve de diretriz para aplicação das normas, mas não suficiente, por si só, a ensejar a possibilidade de desconsideração de atos e negócios, e

⁸⁰⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 213.

⁸¹⁰ Ibidem, p. 213.

⁸¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 243-246.

autorizar a transposição das barreiras da legalidade, com base na noção de um dever fundamental de pagar tributo.⁸¹² Buscar uma economia tributária é propósito legítimo e lícito, como explica Paulo Ayres Barreto:

Como dito, não há óbice em nosso ordenamento jurídico à realização de negócios mediante utilização de formas lícitas. A busca pela redução de tributos não qualifica ofensa à boa-fé na estruturação de determinada operação, não representa prática atentatória aos bons costumes, e não implica ao fim econômico ou social do exercício de um direito, ou seja, não é conduta tida como ilícita pelo ordenamento positivo.⁸¹³

A ausência de viabilidade econômica na operação, por si só, não é hábil a caracterizar ilicitude, podendo tão somente configurar indício de dissimulação ou fraude, categorias positivadas no ordenamento.

Segundo Dória, a teoria do propósito negocial parte de uma incorreta análise quanto às motivações no processo econômico privado. Para o autor nenhuma transação se realiza com fins exclusivamente fiscais, salvo em caso de simulação, pois sempre há algum escopo negocial ou patrimonial. O negócio jurídico sempre é instrumento e nunca fim em si mesmo. O contribuinte possui ampla liberdade para optar, desde que lícitamente, a via jurídica que deseja utilizar para alcançar os fins materiais pretendidos, de modo que, admitir a prevalência da teoria do propósito negocial, é fazer com que o indivíduo sempre tenha que seguir o caminho mais oneroso do ponto de vista fiscal. Contudo, reconhece o autor que a teoria é válida para impor limites à elisão desde que consagrada legalmente e seja aplicada a setores da tributação em que a concessão de vantagens tributárias está relacionada a algum interesse negocial ou material na relação do ato, ou seja, o que autor denomina de elisão induzida pelo legislador.⁸¹⁴

A exigência de um motivo extratributário ou de um propósito negocial na conduta elisiva perde a importância a partir do exame da incidência ou não da norma jurídica tributária. A subsunção da conduta do particular à norma, com a propalação dos efeitos jurídicos prescritos no consequente da norma, se relaciona com o modo de configuração da hipótese, isto é, se o legislador utiliza conceitos estruturais ou

⁸¹² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 214.

⁸¹³ Ibidem, p. 214.

⁸¹⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 46-49.

funcionais, e não com a vontade do contribuinte ou o motivo que o levou a praticar a conduta elisiva.⁸¹⁵

O critério de interpretação do *bussiness puporse test* é impossível de ser utilizado, quando não expresso em norma tributária. Corresponde a um critério, em âmbito prático, que torna conceitos estruturais utilizados na norma em conceitos funcionais, pela via da interpretação. Isto é, um conceito legalmente descrito segundo a forma, seria interpretado conforme o resultado ou sua finalidade. A estrita legalidade e a tipicidade (em sentido impróprio), ou melhor, o princípio da especificação conceitual, impede que o intérprete agregue um critério de interpretação não previsto em lei tributária. A Administração e o Poder Judiciário submetem-se à competência exclusiva do Poder Legislativo para inovar na ordem jurídica em matéria de tributos. Esse tipo de interpretação aponta em direção contrária ao que está expressamente positivado no texto. O critério de decisão no caso concreto no qual há dúvida sobre a subsunção ou não do fato à norma deve estar previsto na norma jurídica tributária. O critério, assim, apenas tem utilidade no sentido de apontar apenas indícios quanto à possibilidade de negócio jurídico com simulação.⁸¹⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho se opõe ferrenhamente à utilização do critério do propósito negocial que vem sendo adotado pela Administração Tributária, como visto, encaixando a ausência de finalidade extratributária sobre o signo da dissimulação, sem qualquer previsão legal expressa. Afirma que não há qualquer indicação de supremacia da solidariedade, capacidade contributiva sobre a legalidade e segurança jurídica. Ainda que os princípios sejam fundamentais, não podem, por si só, serem fundamentos para justificar a incidência do tributo, ao arrepio da legalidade. Nossa Constituição é ímpar, dado o seu caráter fortemente analítico, não sendo possível e admitida a possibilidade de critérios e métodos interpretativos que se chocam com os pilares da legalidade e tipicidade. É equivocado aplicar-se as teorias do *bussines purpose test*, *step transaction doctrine* e *substance over form*, desenvolvida com base em precedentes de sistemas jurídicos que não teve o mesmo zelo e cuidado de reger com detalhes e minúcias, em nível constitucional, os limites que disciplinam a imposição do tributo, assim como os direitos e garantias dos contribuintes. Não há nenhuma norma expressa e positivada que obrigue e ordene o particular a percorrer o

⁸¹⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18.

⁸¹⁶ Ibidem, p. 214-215.

caminho mais gravoso do ponto de vista tributário, ou de haver uma necessidade extratributária para que o particular possa buscar uma economia legítima de tributos. Economizar tributos é uma conduta negocial quanto qualquer outra, e reside no âmbito de liberdade dos particulares. Tributo é custo, e sua redução representa um ganho na atividade empresarial desempenhada.⁸¹⁷ Assim, afirma o autor:

Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, quando ocorre a dissimulação (ocultamento do negócio jurídico real). Aos particulares deve-se resguardar o direito de competir. O resto é moralismo hipócrita, com laivos de idealismo insustentável diante de um Estado que desiguala as pessoas jurídicas e físicas com legislação casuística ou extrafiscal e que, ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatários.⁸¹⁸

Desse modo, por ausência de qualquer positivação do critério do propósito negocial em nosso ordenamento pátrio, haja vista a barreira da estrita legalidade e da tipicidade fechada, ou melhor, do princípio da especificação conceitual, não é dada à Administração requalificar atos e negócios jurídicos sob a justificativa da ausência de “propósito negocial”, sem qualquer previsibilidade do que a própria expressão possa significar, ampliando a margem de subjetividade da autoridade administrativa a partir de critério extrajurídico.

5.6 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR 104/2001

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, reacendendo em nosso país o debate quanto aos critérios que devem informar o relacionamento entre Fisco e contribuinte, bem como sobre os limites da liberdade negocial e de auto-organização dos particulares na busca lícita da menor carga tributária possível. O dispositivo, ao que consta de sua exposição de motivos, pretendeu instituir em nosso ordenamento uma norma geral antielisiva para combater as práticas dos

⁸¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 648-655.

⁸¹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 283.

contribuintes que visam a supressão ou diminuição do tributo mediante o abuso das formas jurídicas e o abuso do direito.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Pela leitura do parágrafo único do dispositivo, outorga-se competência à Administração Tributária para desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular “a ocorrência do fato gerador do tributo” ou a “natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, devendo ser observado os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A doutrina se dividiu em vários aspectos: qual o sentido e o alcance do termo “dissimular” empregado pelo legislador? A norma é compatível com a nossa Constituição? Com a redação final do dispositivo, teria o legislador efetivamente instituído uma norma geral antielisão? Ou trata-se de uma norma antievasão ou anti-simulação? Qual a relevância da exposição de motivos nessa análise? O dispositivo teria aplicabilidade imediata com os procedimentos já existentes ou necessitaria de uma lei superveniente para regular o procedimento especial de desconsideração? São várias as questões, portanto, que envolvem a aplicabilidade da pretensa norma geral antielisão. As opiniões dos autores divergem-se com base nos diferentes pontos de partida que cada um realiza para compreender o fenômeno elisivo, assim como o enfoque que é conferido aos valores constitucionais relevantes para a matéria, mudando a solução interpretativa a respeito da aplicabilidade do dispositivo. Vejamos.

Marco Aurélio Greco é um dos autores que defendem a possibilidade do reconhecimento de diversas patologias dos negócios jurídicos pela Administração Tributária para fins de requalificação jurídica, razão pelo qual vale trazer seu posicionamento com todas as suas nuances, em que o autor confere uma interpretação mais ampla à norma instituída. Para o jurista, o dispositivo introduzido ao invés de agredir, prestigia a legalidade e a tipicidade, bem como não altera os limites da

aplicação da analogia, e nem consagra a interpretação econômica. A norma não se confundiria com as hipóteses previstas no art. 149, VII do CTN (lançamento de ofício em caso dolo, fraude e simulação). O cerne da questão e da interpretação do comando estaria na expressão “ocorrência do fato gerador do tributo”. Deve haver a ocorrência material dissimulada do evento descrito normativamente para que se possa realizar a desconsideração. Assim, o dispositivo prestigia a legalidade e a tipicidade, pois permite a qualificação do fato conforme ao previsto em lei, além de que não autoriza exigência do tributo em relação à hipótese que não configure fato jurídico tributário. Desse modo, a norma não autoriza tributo sem lei ou fora dos tipos que a lei prevê, isto é, não cria tributo novo no momento da aplicação da lei. Apenas permite que seja afastada a máscara, o desvelamento da realidade pelo afastamento da cobertura, para alcançar o fato jurídico tributário ocorrido.⁸¹⁹

O ônus da prova caberia ao Fisco, pois a regra geral é de que incumbe a cada um o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito. Cabe ao Fisco provar a ocorrência do fato jurídico tributário e que o ato ou negócio jurídico foi realizado com a finalidade de dissimular. Quanto aos critérios a serem usados para identificação do fato jurídico tributário o dispositivo nada diz. Não se trata de aplicar a interpretação analógica a fato não previsto em lei, mas de aplicar a lei ao fato ocorrido. O autor compreende que o dispositivo não estaria limitado apenas aos casos de simulação, pois não traria nada de novo se assim fosse. Entende que o termo dissimular seria mais significativo por duas razões: porque o termo pode ser compreendido como simulação, mas também pode ser compreendido de forma mais ampla como ocultação ou mascaramento; que o termo dissimulação é usado no ordenamento não apenas com o sentido equivalente ao de simulação. Ademais, como há o emprego do termo simulação em vários dispositivos do CTN, ao utilizar o termo dissimular, o legislador quis dar um sentido diverso daquele, comportando as figuras da fraude à lei, do abuso de direito e do negócio indireto. Sendo a dissimulação um efeito, pode ocorrer mediante qualquer uma dessas figuras. Sendo o ponto central da questão o fato jurídico tributário ocultado, não bastam que os atos com abuso de direito, em fraude à lei, ou o negócio jurídico indireto em si, devendo estes serem utilizados para dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário. É possível que configure atos ou negócios jurídicos em fraude à lei, abuso do

⁸¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 550-553; GRECO, Marcos Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 198.

direito ou negócio indireto que não atendam aos requisitos do parágrafo único do art. 116 do CTN. Essas figuras possuem círculos secantes com a figura da dissimulação e não círculos concêntricos.⁸²⁰

O autor vai além mais. Compreende que o abuso de direito, por ser um ilícito no Código Civil acaba contaminando o ato ou negócio, deixando de ser caso de elisão para ser de evasão. Ainda que o abuso não implique uma dissimulação, em razão da ilicitude originária que contamina a operação, não seria o caso de desconsiderar pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, mas de identificar o ilícito cometido com base no art. 149 do CTN. Segundo o jurista, na fraude à lei, em que o particular se vale de uma previsão legal existente como cobertura para sua ação, ou promove montagem jurídica para contornar norma tributária de incidência mediante a busca de normas jurídicas vantajosas, quase sempre há dissimulação. Por agredir a imperatividade do ordenamento, e, por decorrência da legalidade, o autor compreende que a fraude à lei seria aplicável independente do art. 116 do CTN. Quanto à figura do negócio jurídico indireto, no qual se utiliza negócio jurídico diferente para se obter os efeitos econômicos do negócio jurídico contemplado em lei tributária, em caso deste não padecer das patologias mencionadas, em virtude da eficácia positiva da capacidade contributiva, a reação do ordenamento seria a de exigir o tributo em razão dos efeitos econômicos equivalentes, devendo nesse caso ser aplicado o procedimento especial do parágrafo único do art. 116 do CTN. Em outras palavras, para se combater a simulação, abuso de direito ou fraude à lei não haveria necessidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, apenas para os negócios jurídicos indiretos sem patologias no qual há dúvidas sobre sua qualificação jurídica.⁸²¹ Como já trabalhado, nos parece que a tese do autor ao propugnar por uma eficácia positiva da capacidade contributiva para alcançar os fatos que revelem conteúdo econômico equivalente ao fato previsto legalmente, importa na aplicação de uma norma geral inclusiva mediante o argumento por analogia, que é incompatível com o nosso sistema.

⁸²⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 554-560.

⁸²¹ Para o autor, não haveria necessidade de lei expressa no campo do Direito Tributário para que seja aplicado o abuso de direito e a fraude à lei. Independeriam de tipificação legal prévia, por corresponderem às distorções instauradas nas condutas realizadas. Seria identificar nos fatos ocorridos, a verificação da hipótese de incidência, afastando o excesso ou a cobertura que se pretendeu utilizar, para escapar da lei tributária. O abuso do direito seria corolário do uso regular de um direito, coibindo seu excesso ou distorção. A fraude à lei decorreria da imperatividade da norma específica contornada e do ordenamento como um todo. No seu entender, seria ínsito ao ordenamento a possibilidade de existirem mecanismos que neutralizem condutas que contornem as normas jurídicas e frustram sua incidência. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 560-564.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a norma geral antielisiva inspira-se no modelo francês, que possui normas de combate à elisão realizada com abuso de direito, de modo que não são oponíveis ao Fisco os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou uma convenção, estando a Administração autorizada a requalificar os fatos. Para Ricardo Lobo Torres, a regra surge com inspiração no princípio da transparência fiscal, no sentido de que as atividades financeiras devem ser realizadas segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade, buscando reduzir os riscos fiscais. Ademais, deve ser interpretada a partir da ponderação da capacidade contributiva e o princípio da legalidade. A norma visa à desconsideração ou à requalificação do fato jurídico tributário, ou seja, do ato praticado com dissimulação da hipótese de incidência do tributo e da *mens legis*, pois, para o autor, a elisão abusiva é uma subsunção malograda, devendo ser corrigida pelo Fisco em seu procedimento de requalificação.⁸²²

Assim, compreende o autor que não se trata de uma norma geral antievasiva ou anti-simulação, mas autêntica norma geral antielisiva que permite à autoridade requalificar os atos ou negócios jurídicos praticados que dissimulam a hipótese normativa, para proceder a adequação que deve existir entre a *intentio facti* e a *intentio juris*. Para o jurista, a elisão abusiva mascara a hipótese de incidência e não o fato concreto, como ocorreria na simulação. Seria uma norma que opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, §1º, do CTN, que proíbe a analogia para fins de tributação. Não se trata, portanto, em sua visão, de norma inconstitucional, pois encontra fundamento na transparência, na justiça e direitos fundamentais, devendo ser interpretada com a ponderação entre a capacidade contributiva e a legalidade. Ademais, entende que não se trata de lei inútil ou inócua, que repetiria a proibição da simulação, constante no art. 149, VII e art. 150, §4º do CTN.⁸²³ A compreensão do autor de que a elisão abusiva mascara a hipótese normativa e não o fato concreto não nos parece procedente. O que se oculta é o próprio evento que realiza integralmente o suposto normativo, isto é, o fato jurídico tributário. Tanto que o dispositivo refere-se aos atos que dissimulam a ocorrência do fato gerador. Ademais, o

⁸²² TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 622-623; TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 244.

⁸²³ TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 624-626.

autor acaba compreendendo que a norma traria uma exceção à aplicação da analogia, o que nos parece conflitante com a legalidade e segurança jurídica.

Outro autor que segue a linha dos autores mencionados é André Folloni. O jurista compreende que a cláusula antielisão, em consonância com a exposição de motivos, foi instituída para permitir as autoridades administrativas desconsiderarem os atos ou negócios jurídicos realizados com a finalidade de elidir o tributo, sendo instrumento de combate contra os procedimentos com abuso de formas e de direito. Desse modo, a restrição à liberdade dos contribuintes é feita por meio de lei, encontrando fundamento na Constituição, que prestigia a necessidade de arrecadação do Estado e o dever fundamental do contribuir com os gastos e investimentos públicos. Ademais, para sua efetivação, não precisaria a norma geral de normas antielisivas específicas. A norma geral antielisão não permitiria a tributação por analogia, pois sua aplicação pressupõe que tenha ocorrido o fato jurídico tributário, dissimulado pela atuação do contribuinte.⁸²⁴

André Folloni entende que se vocábulo “dissimular” for compreendido como correspondente à simulação relativa, a instituição do dispositivo não teria nenhum sentido prático, em virtude da previsão da simulação no art. 149 do CTN. Seria uma alteração que em nada modificaria, em função de erro semântico ou um equívoco de linguagem, pois já havia o sentido consagrado na doutrina e legislação de dissimulação como simulação relativa. Para o autor, o legislador tributário pode cunhar novos termos com novas significações para disciplinar os fatos relevantes para o Direito Tributário, desde que o legislador não contrarie a Constituição. Quando há falta de evidências quanto ao significado do termo, deve ser interpretado conforme o sentido atribuído pelo ramo privado. Contudo, entende que há duas evidências fundamentais de que o termo “dissimular” quer significar em sentido diverso ao comumente atribuído: o Legislativo não modificou a legislação para efetivamente nada modificar, não sendo utilizado o termo “dissimular” como sinônimo de “simulação”, pois caso assim quisesse teria usado o termo “simular”; na exposição de motivos a pretensão foi estabelecer uma norma antielisiva para coibir o abuso de direito e o abuso das formas.⁸²⁵

⁸²⁴ O autor reconhece, contudo, que a autoridade administrativa pode se valer do dispositivo para ir além de sua competência e tributar sem lei, o que seria inconstitucional. Mas a má aplicação eventual do dispositivo, como entende o autor, não leva à invalidade da regra necessariamente. FOLLONI, André. Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 79-81.

⁸²⁵ Ibidem, p. 84-86.

Assim, elisão no Brasil, para o autor, seria a prática de atos ou negócios jurídicos com abuso de direito ou abuso das formas, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Nesse passo, para o autor a solução para necessidade de prova da intenção de dissimular o fato jurídico tributário pela Administração Tributária tem sido encontrada na exigência do propósito negocial ou de razões extratributárias, no sentido de que o Fisco prove que os atos e negócios não foram realizados apenas com a finalidade de economia fiscal.⁸²⁶ Para o autor, a exposição de motivos acaba ganhando relevância para compreensão do signo “dissimular”, admitindo também a possibilidade de uso do critério do propósito negocial para o reconhecimento da elisão abusiva.

Uma posição intermediária seria a de Heleno Taveira Tôrres, dentro da sua proposta conceitual de elusão tributária. O autor defende que o controle dos atos e negócios jurídicos dos contribuintes não pode ser feito mediante interpretação econômica, critério do propósito negocial ou abuso de direito, pois a busca pela verdade material deve respeitar os direitos individuais, como a legalidade, igualdade e segurança jurídica. O dispositivo não deve ser interpretado com maior enfoque semântico sobre o signo dissimular, mas sobre a expressão “ocorrência fato gerador do tributo” ou a “natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”. A função do dispositivo é desconstituir o aparente para constituir em linguagem o evento que se verificou na realidade. No campo do Direito Privado, a simulação, prevista no art. 167, §1º, do Código Civil/2002, teria um rol taxativo de hipóteses. Contudo, sendo assunto de Direito Positivo, aplicável em outros ramos, é necessário observar se não há em outros setores um tratamento próprio. Em matéria tributária, haja vista o dever de veracidade exigidos em seus atos, como declarações e prestação de informações, não seria justificável compreender a simulação apenas com base na lista taxativa do Direito Civil. Presta-se, portanto, o dispositivo a desconsiderar atos simulados ou negócios em fraude à lei que tenham força para evitar o fato jurídico tributário ou mutação dos elementos constitutivos da obrigação tributária.⁸²⁷

⁸²⁶ A exposição dos motivos traria assim, segundo o autor, uma definição clara do alcance que legislador queria dar à norma editada, sendo de grande relevância na interpretação a manifestação expressa do órgão competente. FOLLONI, André. Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 84-86.

⁸²⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 362-364.

Sendo assim, Heleno Taveira Tôres compreende que a Administração poderá desconsiderar quaisquer atos ou negócios quando estes sejam desprovidos de causa:⁸²⁸ nos casos de fraude à lei, quando são utilizados para evitar a aplicação de regra imperativa de Direito Privado e que traga consequências fiscais vantajosas, infringindo norma legal proibitiva ou obrigatória; nos casos de simulação, independente das hipóteses de simulação do Código Civil, bastando a criação de um ato fictício que não corresponda com outro ato ou negócio real, ou quando há a ocultação ou dissimulação de outro ato ou negócio jurídico mediante ato simulado, devendo ficar provado, tanto em um quanto no outro caso, o acordo simulatório. Nada impediria que o legislador tributário, em qualquer das pessoas políticas, crie novas hipóteses de dissimulação em lei ordinária, desde que estejam relacionadas às hipóteses de incidência vinculadas às materialidades conferidas pela Constituição.⁸²⁹

Hugo de Brito Machado afirma que a norma geral pretende retirar a liberdade de escolha de formas dos atos ou negócios jurídicos dos contribuintes voltados para redução do ônus tributário. O jurista cearense entende que a depender da interpretação que se confira a cláusula, ela será inconstitucional, em caso de amesquinhar a legalidade, ou inútil, se interpretada nos limites desse princípio.⁸³⁰ Por isso que, a maioria dos autores compreendem que não se trata de uma norma antielisão que visa coibir o abuso do direito ou abuso das formas, a fraude à lei, bem como a utilização do propósito negocial, mas de norma antievasiva que visa coibir os casos de simulação.⁸³¹

⁸²⁸ Nessa linha, Marciano Seabra Godoi defende que a *norma geral antielusão* instituída pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, veio “ao encontro de uma tendência mundial de adotar *normas gerais* de combate à elusão tributária”, para se combater as distorções no uso artificioso e forçado de atos e negócios jurídicos previstos na lei civil ou comercial para outros fins, permitindo a desconsideração de tais e negócios jurídicos e aplicação da norma tributária eludida. GODOI, Marciano Seabra de. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 510-511. Ivo César Barreto de Carvalho, também na mesma linha, compreende que se trata de *norma geral antielusiva* para se combater os casos de fraude à lei, simulação e dolo com fins exclusivamente fiscais. CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 101-102; CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 350.

⁸²⁹ TÔRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 365-366.

⁸³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016. p. 42-43.

⁸³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 241-243; BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso do direito**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 242, 249; DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 219, 230; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p.

Para Alberto Xavier, a norma refere-se exclusivamente à figura da simulação. Não se trata de uma cláusula geral antielisiva, pois esta não atua no campo dos atos ou negócios simulados ou dissimulados, mas no domínio dos atos ou negócios verdadeiros não previstos em norma tributária e que possuem efeitos econômicos equivalentes, autorizando a tributação mediante a analogia. O autor compreende que o termo dissimulação deve ser interpretado de modo a abranger qualquer fenômeno simulatório sobre os elementos da obrigação tributária. O dispositivo teria uma imperfeição técnica ao referir-se apenas ao termo dissimulação, que diz respeito à simulação relativa, não abrangendo a simulação absoluta. Assim, seria mero defeito técnico redacional, pois segundo o autor, não faria sentido não atribuir à simulação absoluta os mesmos efeitos jurídicos da simulação relativa.⁸³² A ineficácia relativa do ato simulado em relação à Administração Tributária consiste em sua inoponibilidade, de modo que, o ato simulado é ineficaz, conduzindo-se à eficácia do ato dissimulado que está oculto, produzindo seus efeitos tributários típicos. Assim, a desconsideração seria a declaração de inoponibilidade do ato ou negócio em relação ao Fisco. Cabe ao este, mediante os meios instrutórios disponíveis, o dever de provar a simulação, em busca da verdade material.⁸³³

Paulo de Barros Carvalho entende que o preceito não introduziu nenhuma modificação no ordenamento jurídico brasileiro, pois já havia norma que autorizava a desconsideração dos negócios jurídicos dissimulados (art. 149, VII, do CTN). O dispositivo apenas ratifica regra já existente. Compreende que é descabida a desconsideração de negócio jurídico lícito sob o argumento de que foi realizado apenas para economizar tributos, o que é diferente da ilícita ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O dispositivo não veio para coibir negócios tendentes à economia de tributos e nem poderia fazê-lo, pois os particulares são livres para escolher os atos que desejam realizar, acarretando, ou não, o nascimento de uma obrigação tributária.⁸³⁴

José Eduardo Soares de Melo assevera não ter qualquer fundamento a edição de norma que tenha por fim coibir a elisão tributária, pois se trata de conceito que se

258, 267; QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antonio Elmo. Planejamento Tributário e a Jurisprudência Administrativa. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 542-543.

⁸³² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52, 58.

⁸³³ Ibidem, p. 69-70, 75.

⁸³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 593-594.

refere a um procedimento lícito do contribuinte que busca evitar, diminuir ou diferir o pagamento do tributo. As normas jurídicas que tratam das figuras da simulação e fraude já seriam suficientes para desconsideração dos atos e negócios praticados, sendo mais correto cogitar-se de uma norma antievasão. Desse modo, o autor entende que norma antielisão é uma aberração jurídica e antinômica, por prejudicar de modo infundado as atividades exercidas livremente pelos particulares.⁸³⁵

Sacha Calmon Navarro Coêlho compreende que quando a lei toma de empréstimo termos técnicos toma igualmente o seu conceito. Nesse passo, dissimulação, termo consagrado no âmbito do Direito Civil, refere-se à simulação relativa. O termo dissimular foi usado em sua acepção técnica, podendo a Fazenda Pública desconsiderar os atos dissimulados praticados pelos contribuintes, sendo prática ilícita no Direito Tributário para evadir ao tributo. Em outras palavras, quando o contribuinte quer que o Fisco acredite que alguma coisa aconteceu, quando na verdade outra coisa diferente ocorreu, permitindo que a Administração Fazendária considere os efeitos do negócio ocorrido de fato, dissimulado pelo contribuinte. A Lei Complementar nº 95/98, em seu art. 11, estabelece que as disposições normativas devem ser redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, de modo que as palavras quando versarem sobre assunto técnico, serão empregadas com a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando. Assim, o termo dissimular foi empregado em seu sentido técnico, cujo conceito provém do Direito Privado. Desse modo, o dispositivo cuida da simulação relativa, sendo o ônus da prova da Administração Tributária.⁸³⁶

Para o jurista, a norma é um reforço ao combate às práticas dissimulatórias pelos contribuintes, com um procedimento específico a ser observado pelos agentes fiscais competentes. Os fatos jurídicos tributários montados sobre negócios jurídicos são os que se prestam a sofrer às soléncias das dissimulações contratuais evasivas. Assim, o novel parágrafo único do art. 116 do CTN, não teria inovado, mas apenas explicitado o

⁸³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016. p. 287.

⁸³⁶ Para o autor, os que buscam entender que o dispositivo buscou instituir a denominada interpretação econômica, buscam aplicar teorias inaplicáveis em nosso direito como o abuso das formas, a fraude à lei, e o teste do propósito negocial. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 57-58, 60-61; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 644-646.

que já se sabia, isto é, que a simulação pode ser absoluta ou relativa, sendo esta última mais frequente, e merecedora de um procedimento especial.⁸³⁷

Na mesma linha, Cesar A. Guimarães Pereira assevera que a edição da norma não agregou em nada a competência administrativa já existente do art. 149, VII do CTN, estabelecendo condições que reduzem ao invés de ampliar a competência da Administração Tributária. O dispositivo dirige-se apenas ao caso de simulação relativa em atos ou negócios jurídicos. Assim, não incorpora nenhum conceito novo e nem adota conceitos jurídicos indeterminados, amparando-se na construção semântica de simulação relativa do Direito Civil. Apenas reafirma, o que tem sua utilidade prática, o que já era previsto no ordenamento. Dentro da sua proposta classificatória, dirige-se aos casos de elisão tributária ineficaz, isto é, a prática mediante o emprego de atos ou negócios simulados que dissimulem o fato jurídico tributário, ou critérios da hipótese ou do consequente da norma tributária.⁸³⁸

Fato é que o exame da exposição de motivos e o conteúdo normativo inserido pela lei complementar é confuso e gera dúvidas. Ainda que seja importante identificar a origem do processo de uma norma jurídica, mediante uma hermenêutica histórica, há inconsistências na redação final do dispositivo com relação ao que o relator pretendeu. Com base nas lições de Paulo de Barros Carvalho, as fontes do Direito são acontecimentos do mundo juridicizados por regras do sistema que estão legitimados a produzir normas introdutoras (enunciação-enunciada) de outras normas jurídicas que são introduzidas no sistema (enunciado-enunciado). Esses acontecimentos habilitados pelo sistema a produzir normas introdutoras, correspondem a processos de enunciação do Direito, tendo como resultado os enunciados, isto é, as normas jurídicas. O estudo das Fontes do Direito, assim, está relacionado aos fatos enunciação (fatos tomados pelo ângulo do processo, a enunciação, e não o resultado, que seriam os enunciados) que fazem nascer regras jurídicas introdutoras, fatos esses que estão legitimados e previstos em outras normas jurídicas que outorgam competência para tanto.⁸³⁹

Como aponta Paulo Ayres Barreto, há um descompasso que surge entre a enunciação, processo de produção da norma jurídica, e o enunciado-enunciado, isto é, a norma jurídica. Um desacordo entre o que consta na exposição de motivos (enunciação)

⁸³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 159.

⁸³⁸ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 237-238.

⁸³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 70-71.

do veículo introdutor de norma (enunciação-enunciada), qual seja, a Lei Complementar 104/2001, e a norma jurídica introduzida, qual seja, a regra constante no parágrafo único do art. 116 do CTN. Esses desacordos geralmente ocorrem em razão do uso de uma linguagem menos técnica na exposição de motivos do que em relação à utilizada na prescrição normativa. Na exposição de motivos há a menção ao combate ao abuso de formas e ao abuso do direito em matéria de elisão tributária, enquanto que no dispositivo positivado há a utilização do signo dissimulação. São termos que possuem dimensões semânticas diferentes.⁸⁴⁰

Logo, no enunciado prescritivo não há nenhuma alusão ao abuso de direito, ao abuso de formas jurídicas ou à exigência do propósito negocial. Ainda assim, embora não positivados, acabam sendo suscitados: seja porque são positivados em outros ordenamentos jurídicos; seja porque houve a menção ao abuso de direito ou abuso das formas, na exposição de motivos da LC 104/2001; pelas dificuldades de precisar os limites normativos das figuras; as vezes não há uma efetiva reflexão sobre a possibilidade efetiva de aplicação desses institutos em nosso país, haja vista as peculiaridade do sistema; assim como há o interesse da Fazenda em aumentar as possibilidades que respaldem, juridicamente, a requalificação dos atos ou negócios jurídicos. Por essas razões, Paulo Ayres Barreto defende que as hipóteses positivadas que tratam dos defeitos ou patologias dos atos ou negócios jurídicos, ensejando a desconsideração pelo Fisco, são as de dolo, fraude ou simulação, absoluta ou relativa (dissimulação). É a legislação tributária que deve pautar os limites da atuação do contribuinte, em relação às ações que podem ser consideradas elisivas ou evasivas. Assim, por força do parágrafo único do art. 116 do CTN, passou a existir o tratamento específico para a dissimulação.⁸⁴¹

Para Charles William Macnaughton, o dispositivo veiculou uma norma antievasiva que permite a requalificação ou desqualificação dos atos jurídicos praticados e relatados em linguagem pelos contribuintes, quando inexistentes os elementos que qualificam juridicamente um determinado negócio. O ponto de partida é o texto, sendo esse o aspecto vinculante. O dispositivo utiliza a expressão dissimulação do fato gerador e não ausência de propósito negocial ou abuso de formas jurídicas. Ainda que a exposição de motivos tenha falado em combate à elisão, a utilização do signo

⁸⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 172-173.

⁸⁴¹ Ibidem, p. 196-198.

dissimulação possivelmente na redação final pode ter facilitado sua aprovação, haja vista o combate à dissimulação ser algo aceitável em nosso ordenamento. Assim, a eventual intenção do autor do projeto de lei fica diluída em razão do sentido do texto positivado ser tímido para concretizar as intenções. O enunciado normativo uma vez editado transcende a própria vontade do legislador, sendo importante a seleção das palavras e o modo como elas se combinam com as demais normas. A interpretação deve primar pela coerência entre os enunciados e a certeza do Direito do que propriamente pelo indício da vontade do legislador.⁸⁴²

O dispositivo presta-se a desconsiderar atos jurídicos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário ou dos seus efeitos jurídicos. Logo, pressupõe-se a ocorrência do fato jurídico tributário, e a existência de provas capazes de constituir em linguagem o acontecimento que pode ser enquadrado em hipótese normativa. Na elisão tributária, o agente não dissimula a ocorrência do evento tributário e nem os seus efeitos, mas realiza operações orientadas para que as normas incidentes acarretem a menor tributação possível. Quando há a dissimulação do evento jurídico tributário ou dos seus elementos, ocorre evasão. Não se trata propriamente de dissimulação do contrato ou negócio realizado, mas do evento jurídico tributário. Em outras palavras, basta que o ato seja de algum modo utilizado com qualificação jurídica inadequada. É o caso de incorrer em despesas não necessárias, realizando um negócio jurídico real, apenas para ocultar ou dissimular elemento constitutivo do critério quantitativo, qual seja, a base de cálculo. Assim, dissimulação é ocultação que se concretiza mediante qualificação indevida do contribuinte em desrespeito a uma norma de Direito Privado, ou da própria norma tributária.⁸⁴³ Sendo norma antievasiva, o dispositivo é um instrumento que autoriza o Fisco produzir provas no sentido da comprovação do fato jurídico tributário, autorizando a desconsideração da eficácia dos atos e negócios jurídicos dos particulares usados para dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário, bem como permitir ao legislador instituir um procedimento específico para tanto. Em caso de se afirmar que o dispositivo seja redundante em termos semânticos, ele cumpre uma função pragmática de trazer certeza do Direito.⁸⁴⁴

Portanto, é de se notar a distância entre as propostas interpretativas sobre o tema da elisão e análise do dispositivo inserto pela LC 104/2001. Como dito, isso

⁸⁴² MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 483-488.

⁸⁴³ Ibidem, p. 489-490.

⁸⁴⁴ Ibidem, p. 494-493.

decorre dos diferentes pontos de partidas das correntes doutrinárias, das visões a respeito que as normas de Direito Privado possuem em relação ao Direito Tributário, ou o enfoque dado no sopesamento dos valores constitucionais que orientam e regem a aplicação da lei tributária, pois a depender da ênfase que é conferida, a solução interpretativa será diferente quanto ao alcance da norma.

Diante da leitura do dispositivo, bem como nas considerações doutrinárias expostas, estamos convencidos de que por mais que se tenha aludido à possibilidade de instituir uma norma geral antielisiva para se coibir os procedimentos com abuso de direito ou abuso das formas, o enunciado prescritivo positivado não alcança essas figuras. Há uma inconsistência e um descompasso no que se pretendeu instituir e o que o efetivamente foi instituído. O signo dissimulação possui uma dimensão semântica diferente que não se confunde com as figuras do abuso do direito ou das formas, assim como o propósito negocial. Mais relevante nessa análise é o texto positivado e o modo como a norma jurídica instituída interage com as demais normas para revelação do seu conteúdo. Sendo assim, cogitamos de uma norma antievasão típica, que permite a desconsideração de todos os atos ou negócios que visam dissimular o fato jurídico tributário ou seus efeitos. É a legislação tributária que pauta os limites da atuação do contribuinte em relação aos atos que podem ser tidos como elisivo ou como evasivo. Logo, o dispositivo institui a possibilidade de desconsideração em caso de dissimulação, não do próprio ato ou negócio jurídico em si realizado, mas do fato jurídico tributário e seus efeitos. Isto é, haverá a dissimulação quando os atos ou negócios jurídicos são utilizados com a finalidade de ocultar ou de mascarar a ocorrência do evento jurídico tributário ou de qualquer um dos elementos da obrigação tributária. Ainda que se argumente que a lei seja inócua ou redundante, cumpre uma função de reafirmar e trazer certeza quanto à inoponibilidade dos casos de dissimulação, exigindo inclusive um procedimento para tanto, como será visto a seguir.

5.6.1 Dos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”

Outro ponto discutido no dispositivo diz respeito à necessidade de previsão em lei ordinária do procedimento de desconsideração dos atos ou negócios dos contribuintes.

Ricardo Lobo Torres compreende que não há necessidade de haver um procedimento específico tratado em lei que tenha por finalidade regulamentar a norma

antielisiva. Para o autor, sendo a regra de natureza declaratória, basta que haja a complementação na via ordinária se o Estado-membro ou Município não possuir legislação sobre processo administrativo tributário. Para a União a regra já seria autoexecutável.⁸⁴⁵ Contudo, essa não é a opinião da doutrina majoritária.

Na dissimulação, como explica Paulo Ayres Barreto, há uma linguagem constitutiva de um fato jurídico que não representa o real negócio jurídico realizado. Assim, cabe à Administração Fazendária descrever, em linguagem competente, o fato que represente a real relação jurídica pactuada. Portanto, há duas linguagens, que descrevem dois fatos diversos e que possui efeitos tributários diferentes. No fato relatado pelo contribuinte há a não incidência da norma tributária ou há a redução do tributo a ser pago. No fato relatado pela autoridade administrativa há a incidência normativa ou um débito maior a ser pago. Por isso que o parágrafo único do art. 116 do CTN exige um procedimento especial adequado e minucioso, a ser disciplinado por meio de lei, para reger a requalificação dos atos e negócios dissimulados. Enquanto não for disciplinado por lei ordinária o procedimento, o parágrafo único do art. 116 do CTN será inaplicável.⁸⁴⁶

Haveria, de acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, um problema de ineficácia técnica sintática. A eficácia técnica seria a condição que uma regra jurídica ostenta no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos na realidade, tenha o condão de propalar efeitos jurídicos. Logo, haverá ausência de eficácia técnica sintática quando uma norma não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento dos seus efeitos, em razão da ausência de uma outra norma de igual ou superior hierarquia, ou quando existir uma outra norma no ordenamento que iniba sua incidência.⁸⁴⁷ Assim, em virtude da não previsão da lei ordinária que vem disciplinar o procedimento de descon sideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados, o dispositivo possui ineficácia técnico sintática.

Charles William McNaughton não compreende que seja o caso de ineficácia técnica sintática em razão da gama de normas que estabelecem o procedimento aplicável para a constituição do crédito tributário nos casos de evasão tributária, com a

⁸⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 627.

⁸⁴⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 224-225.

⁸⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 101.

lavratura do lançamento de ofício. Contudo, haveria ilegalidade por omissão em razão da ausência da lei exigida para o dispositivo.⁸⁴⁸

Hugo de Brito Machado assevera que é fora de dúvidas que a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa depende da existência de um procedimento específico para essa finalidade, haja vista a exigência expressa nesse sentido. Seria uma decorrência lógica do próprio reconhecimento da figura da dissimulação, não podendo ter o mesmo tratamento jurídico dispensado às infrações tributárias dolosas, de modo que, na desconconsideração e requalificação dos negócios jurídicos, os tributos sejam pagos sem penalidades.⁸⁴⁹ José Eduardo Soares de Melo, na mesma linha, afirma que por ser a norma de eficácia contida, depende de ulterior e específica lei que venha disciplinar o procedimento de desconconsideração dos atos e negócios jurídicos.⁸⁵⁰

Cesar A. Guimarães Pereira aduz que o dispositivo tem eficácia limitada, dependendo, para sua aplicabilidade, da edição da lei ordinária exigida para cada ente político. Essa ressalva delimita em termos formais e procedimentais o exercício da competência administrativa assim como ampliam as garantias dos contribuintes no processo de desconconsideração dos seus atos e negócios. O dispositivo faz expressa menção à lei, o que deixa claro que o procedimento não deva ser regulado mediante medida provisória, haja vista que seria improvável ou impossível a comprovação do requisito da urgência para a edição desse ato normativo.⁸⁵¹

Marco Aurélio Greco também reconhece que se trata de norma de eficácia limitada. O procedimento é a maneira de ser da atividade administrativa. Cabe à administração atuar conforme procedimentos disciplinados em lei. Assim, a norma para sua plena eficácia e aplicabilidade necessita da edição da lei ordinária. Duas razões para isso: a utilização da expressão “a serem estabelecidos” que reforçam o sentido que o legislador quis conferir ao tema, apontando a necessidade de criação no futuro de um procedimento especial para esse fim; a outra razão, dentro do alcance que o autor confere à norma, seria que o dispositivo envolve um exame não apenas objetivo, mas subjetivo, quanto às intenções, finalidades, motivos, o que dá um novo perfil ao

⁸⁴⁸ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 494.

⁸⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016. p. 43-44.

⁸⁵⁰ MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016. p. 389.

⁸⁵¹ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 239.

procedimento. Ainda que o tema da elisão seja focado no âmbito federal, cada ente político deve editar a lei ordinária prevista no final do dispositivo para que este possa ser aplicado.⁸⁵²

O princípio da busca da verdade material, que deve ser concretizado no âmbito dos processos administrativo, fundamenta-se no §1º, do art. 145 da Constituição, pois em razão de se disciplinar os tributos conforme à capacidade contributiva, é facultado à Administração Tributária, desde que respeitado os direitos individuais, e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Deverá o procedimento de descon sideração respeitar o devido processo legal, os direitos individuais, bem como ser orientado para uma precisa qualificação dos atos e negócios, com espaço estreito para discricionariedade. Deverá haver o motivo, como pressuposto inafastável, para o início do procedimento, não podendo o mesmo ser iniciado sem maiores critérios. Somente poderá ser iniciado quando houver fundada suspeita de que o contribuinte agiu para dissimular o fato jurídico tributário, com a precisa qualificação: do ato simulado ou dissimulado. A interpretação e qualificação dos atos devem respeitar critérios estritamente jurídicos, relativo ao conteúdo do negócio jurídico praticado. Assim, deve haver a efetiva demonstração do ato dissimulado, confirmando a vantagem fiscal obtida, ocultada pela simples aparência.⁸⁵³

Portanto, é necessário que venha uma lei superveniente estabelecer o procedimento específico relativo ao parágrafo único do art. 116 do CTN, por cada ente político dentro da sua esfera de competência tributária, para que o dispositivo possa ser plenamente aplicável. É como quis o legislador, dada a relevância em se coibir os atos ou negócios dissimulatórios do fato jurídicos tributários e dos seus efeitos.

5.6.2 A MP nº 66/2002 e a MP nº 685/2015

Após a LC 104/2001, houve duas tentativas, mediante a edição de medidas provisórias, de ampliação dos poderes da Administração Tributária em relação à descon sideração dos atos e negócios jurídicos dos particulares com fins elisivos, que foram rejeitadas e não convertidas em lei pelo Poder Legislativo.

⁸⁵² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 571-572, 575-576.

⁸⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 367-369.

A primeira ocorreu no ano seguinte à edição da LC 104/2001, a Medida Provisória nº 66/2002, que pretendeu regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN. Os arts. 13 a 19 desse ato normativo regulavam os procedimentos a serem observados pela Administração Tributária para desconconsideração dos atos e negócios jurídicos com o fim de dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário. A Medida Provisória nº 66/2002, em relação a esses dispositivos específicos, não foi convertida em lei, em uma clara refutação do Poder Legislativo à tentativa de ampliação dos poderes das autoridades administrativas. Vale a transcrição de dois dos seus dispositivos, os arts. 13 e 14.

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

O ato normativo, sob o fundamento de regular o procedimento específico aludido no parágrafo único do art. 116 do CTN, acabou indo além e ultrapassando o comando veiculado pela LC 104/2001 ao estabelecer, como se verifica dos artigos supramencionados, o critério da exigência do propósito negocial e do abuso de formas jurídicas. Ademais, estabelece que a opção por uma forma mais complexa, sofisticada ou onerosa, entre duas ou mais formas, seria um indicativo para o reconhecimento de que o negócio carece de propósito negocial. O abuso das formas, por seu turno, consistiria na prática de um negócio jurídico indireto que produzisse o mesmo resultado do ato ou negócio jurídico dissimulado. Desse modo, sob o pretexto de estabelecer procedimentos, surgem no ato normativo a previsão do propósito negocial e do abuso de formas. Conceitos que não estariam albergados pelo conceito de dissimulação, o que

demonstra uma clara tentativa de ampliação do conteúdo semântico do signo “dissimulação” para alcançar outras realidades por elas não compreendidas.⁸⁵⁴

A medida provisória 66/2002, preparada entre quatro paredes e sem discussão prévia, mostrou-se instrumento autoritário que foi mal recebido pelos contribuintes e pela comunidade acadêmica, o que resultou na sua rejeição pelo Legislativo. Ricardo Lobo Torres afirma que em nenhum país que possua normas gerais antielisivas, procurou o Poder Executivo discipliná-las.⁸⁵⁵ Ao regular os procedimentos de desconsideração dos negócios jurídicos dissimulados pedidos pelas LC 104/2001, o ato normativo não se limitou a tanto, sendo eivado de inconstitucionalidade material e formal. O ato normativo estabeleceu que a dissimulação não diz respeito ao dolo, fraude e nem a simulação, hipóteses ilícitas já prescritas pelo ordenamento, mas alterou e ampliou, por conta própria, conceitos não pensados pelo legislador complementar, criando normas gerais de interpretação da lei tributária, matéria reservada à lei complementar. Trouxe outros conceitos de interpretação da lei tributária destinados ao aplicador, quais sejam, o propósito negocial e o abuso das formas. Para além de tratar de matéria reservada à lei complementar, a previsão desses conceitos compromete a separação dos poderes, a legalidade, a tipicidade fechada (ou princípio da especificação conceitual), da atuação da administração vinculada à lei, assim como a proibição da analogia. Sacha Calmon Navarro Coêlho compreende que o abuso das formas do Direito Privado apenas podem ser compreendido como prática de dissimulação, isto é, o uso abusivo de uma forma jurídica aparente, ou de cobertura, para encobrir um negócio jurídico real, evitando ilicitamente o tributo. Nesse ponto, se assim interpretado, o ato normativo teria andado bem. Contudo, se pensado o abuso das formas como desenvolvido na experiência alemã no combate a elisão, seria permitir a interpretação econômica contra o princípio da legalidade e tipicidade. Ademais, entende descabida a instituição da exigência do propósito negocial, sendo um critério contraditório, pois o tributo é um custo, e diminuir a carga tributária é um dever do empresário, além de uma atividade lícita e perfeitamente legítima.⁸⁵⁶

Como houve a exclusão dos dispositivos que cuidavam da regulamentação da medida provisória 66/2002, quando do momento de sua conversão em lei, não há lei

⁸⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 167.

⁸⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 627-628.

⁸⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 161-162.

ordinária disciplinando o procedimento específico, sendo a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN inaplicável.⁸⁵⁷ Desse modo o critério da ausência de propósito negocial e o abuso de formas, como elementos a ensejar a desconsideração dos atos e negócios jurídicos dos contribuintes não podem ser aplicados, e mesmo que tivessem sido instituídos com a conversão em lei pelo Poder Legislativo, seria inconstitucional sua aplicação pelos vícios apontados.⁸⁵⁸

Houve uma segunda tentativa de ampliação dos poderes da Administração Tributária no que diz respeito à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos com finalidade de economizar tributos. Foi a tentativa de criação do PRORELIT, que seria um programa de redução de litígios tributários, que sob o pretexto de instituir uma declaração de planejamentos tributários, tentou inserir no ordenamento jurídico os conceitos de *razões extratributárias e forma inusual*. A medida provisória nº 685/2015 criava a obrigação de informar à Administração Tributária as operações, os atos e os negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento do tributo. Vale a transcrição dos seus arts. 7º, 8º, 9º e 12:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora. (...)

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão

⁸⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016. p. 46.

⁸⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a lei complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 389-390.

cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

De acordo com o ato normativo, os contribuintes seriam obrigados a declarar à Receita Federal o conjunto de operações realizadas no ano anterior que envolvam atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento do tributo, em caso de não haver razões extratributárias relevantes ou quando sua forma não fosse usual, mediante negócio jurídico indireto ou com cláusula que desnature os efeitos típicos de um contrato típico. A entrega dessas informações corresponderiam a uma consulta sobre a legislação tributária, sendo que, em caso da Receita não concordar com os efeitos tributários das operações, o sujeito passivo seria intimado a pagar o tributo devido, com os acréscimos de juros de mora apenas. A falta da declaração mencionada das operações desempenhadas conforme as hipóteses previstas configuraria omissão dolosa do sujeito passivo com o intuito de sonegação ou fraude, bem como a aplicação de multa agravada de 150%.

O dispositivo ao trazer critérios ou conceitos (razões extratributárias e formas inusuais) para aferição da validade do planejamento tributário incorre em inconstitucionalidade por tratar de matéria reservada à lei complementar, como dispõe o art. 146 da Constituição Federal de 1988. Ainda que se compreendesse que o dispositivo apenas estabelecia requisitos para a declaração e não para aferição do planejamento tributário em si, a declaração seria desnecessária para fins de arrecadação tributária, não se justificando as sérias restrições aos direitos dos contribuintes.⁸⁵⁹

Em duas oportunidades o legislador foi chamado a se posicionar diante da ampliação de competência da Administração Tributária e a imposição de limites ao exercício da autonomia privada dos contribuintes, dando duas respostas categóricas e contundentes pela rejeição das teses do abuso do direito, do abuso das formas, do propósito negocial, da necessidade de razões extratributárias, da utilização de formas inusuais. Sem dúvidas, são refutações que merecem ser levadas em consideração para a compreensão do fenômeno elisivo e os seus limites.

⁸⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 168.

6 CONCLUSÃO

O Direito, enquanto objeto cultural, é um corpo de linguagem, pois só há Direito onde há linguagem no qual ele se materializa. A linguagem do Direito Positivo é a linguagem das normas jurídicas que se voltam para conduta humana intersubjetiva, para a concretização de valores aspirados socialmente. Nesse passo, as normas jurídicas, em sentido estrito, são as significações construídas e estruturadas pela atividade do intérprete, mediante o contato com os textos de Direito Positivo (suporte físico), que se volta para a conduta humana (significado), formando um juízo hipotético condicional que se contém em uma proposição. As normas possuem em sua estrutura lógica uma hipótese, que descreve um comportamento de possível ocorrência na realidade, e uma consequência, que prescreve uma conduta intersubjetiva, estando unidos, o antecedente e o consequente, em um vínculo implicacional, pelo dever-ser.

As normas jurídicas tributárias em sentido estrito disciplinam a conduta do sujeito devedor da prestação tributária, perante o sujeito pretensor, titular do crédito tributário, isto é, rege a relação jurídica do Estado com os sujeitos passivos da obrigação tributária. A fenomenologia de incidência se dá mediante a ocorrência do evento que realiza a conduta descrita no antecedente da norma geral e abstrata, operando os efeitos prescritos apenas quando o fato jurídico tributário é relatado em norma jurídica individual e concreta, isto é, quando convertido em linguagem competente. Assim, a regra-matriz de incidência é instrumento metódico para construção da norma jurídica tributária em sentido estrito e investigação de suas dimensões semióticas, isto é, seu ângulo sintático, semântico e pragmático. O fenômeno elisivo está intimamente ligado à própria fenomenologia de aplicação da norma jurídica tributária, sobretudo, em relação ao enquadramento ou a qualificação jurídica atribuída a determinada conduta em comparação com o previsto normativamente. A conduta dos particulares é dirigida e moldada, no que diz respeito à estrutura e forma negocial adotada, para evitar o ajuste ao previsto hipoteticamente, ou para se subsumir em regime tributário mais benéfico ou vantajoso.

O Direito é *uno* e indecomponível, não havendo ramos cientificamente autônomos, mas apenas ramos didaticamente autônomos para fins cognoscitivos, de modo que, há uma interação das normas jurídicas no plano horizontal, em relações de coordenação, e no plano vertical, em relações de hierarquia e subordinação. Há uma nítida interação do Direito Tributário com o Direito Privado, assim como com outros

ramos didaticamente autônomos do Direito. Os conceitos e institutos utilizados pelo legislador para delimitação das competências tributárias e definição das hipóteses normativas advêm de outros ramos, razão pelo qual, se afirma que o Direito Tributário seria um Direito de superposição, no sentido de que suas normas incidem sobre realidades disciplinadas por outros ramos. Não há qualquer primazia de um ramo em relação ao outro, sendo importante compreender como se dá o relacionamento sistêmico das normas para a perquirição dos conteúdos e símbolos positivados. Em nosso sistema, se há primazia, é o da Constituição, que de modo rígido determina as faixas de competência dos entes políticos, devendo assim ser observados os conceitos empregados pelo legislador constitucional para instituição dos tributos.

Pela fenomenologia de aplicação da norma tributária e os princípios jurídicos constitucionais tributários que o regem, o Direito Tributário não teria pretensões totalizantes de albergar todas as situações econômicas passíveis de sofrer a imposição do tributo, de modo que, as condutas não proibidas ou obrigadas estariam no âmbito de liberdade dos particulares, sendo permitido realizá-las ou omiti-las. Há um critério claro de decisão em caso de não haver norma jurídica específica que abranja determinada situação, que é o da aplicação de uma norma geral exclusiva, no qual se aplica ao fato não previsto normativamente, o regime em tudo oposto aos efeitos prescritos pela norma tributária específica. No Direito Tributário, para as condutas não previstas pela lei tributária, se aplica o argumento *a contrario sensu*, sendo vedada a possibilidade de aplicação de norma geral inclusiva mediante o argumento por analogia, em razão da estrita legalidade e expressa proibição legal. A norma geral exclusiva é decorrente da legalidade que, por seu turno, realiza o primado da isonomia, ao discriminar de modo igualitário todos aqueles que estejam em mesma situação.

Em razão da legalidade, cabe apenas à lei resultante da deliberação popular mediante seus mandatários, intervir na esfera de liberdade e propriedade dos particulares, quando institui tributos. A legalidade tributária é reforçada e assume caráter de maior severidade, do qual tem como corolário a tipicidade (em sentido impróprio) ou princípio da especificação conceitual. A lei tributária deve conter o fundamento da conduta e o critério de decisão, afastando subjetivismos, ampla margem de discricionariedade e a analogia. Os conceitos usados pelo legislador devem ser fechados e determinados, isto é, definidos com riqueza de notas, detalhes, exatidão e precisão, de modo que só haverá relação jurídica tributária se houver a subsunção

integral do evento ao fato descrito na norma. Por isso a norma jurídica tributária é uma norma de implicação intensiva.

O princípio da isonomia garante que a todos que estejam em mesma situação seja dispensado o mesmo tratamento jurídico, sendo a capacidade contributiva, princípio que informa os impostos, corolário da igualdade em matéria tributária. Ademais, impõe a capacidade contributiva que o legislador ao escolher as materialidades que irão compor as hipóteses normativas, deve eleger eventos que constituam manifestação de riqueza por parte de quem os realizam. Assim, a lei deve conferir o mesmo tratamento tributário para aqueles que revelam a mesma capacidade contributiva. Desse modo, o aplicador deve levar em consideração as discriminações contidas na lei, sendo apenas a lei que pode indicar o critério que vai diferenciar os sujeitos passivos para efeitos tributários. Se a lei não assim o faz, há uma lacuna axiológica, isto é, uma lacuna imprópria no sentido de que as normas não realizam um valor desejado pelo ordenamento.

Não cabe ao aplicador, fazendo às vezes de legislador, criar regra jurídica nova nos casos concretos para o fim de integrar a norma tributária, alcançando fatos não expressamente previstos, mas que são indicadores de revelação de riqueza equivalente ao previsto na norma tributária. Se deve haver igualdade em matéria tributária, esta deve observar a lei, sendo o instrumento adequado de concretização democrática dos anseios da coletividade mediante os seus representantes. Por isso, não vemos a legalidade e a capacidade contributiva como princípios que se opõem, mas que se completam. A legalidade como um limite objetivo dirigido para a concretização do valor da segurança jurídica, no sentido de despertar o sentimento de previsibilidade acerca da atuação impositiva do Estado na esfera de liberdade e propriedade dos indivíduos, apura o alcance e o sentido do princípio da capacidade contributiva, à medida que o legislador define quais as situações econômicas que importam juridicamente para fins de tributação.

Esses princípios devem ser pensados e interpretados em harmonia, como limite formal e material para imposição dos tributos, não se cogitando de uma suposta eficácia positiva da capacidade contributiva, fundada na solidariedade e no dever fundamental de pagar tributos, para o fim de transpor as barreiras da estrita legalidade. Não há fundamentos para se autorizar e permitir uma ampla primazia à capacidade contributiva como diretriz de interpretação e aplicação da lei em detrimento de uma limitação expressamente positivada que funcionam como limite claro e objetivo para a atuação do

Estado. Isso não é conferir, por outro lado, como se defende, a ampla primazia à legalidade e tipicidade fechada (em sentido impróprio), ou princípio da especificação conceitual, ao arrepio da isonomia, assegurando ao particular uma “liberdade absoluta” para ordenar seus negócios da maneira que lhe aprouver, inclusive para frustrar valores positivados do ordenamento como a igualdade e justiça.

Penso que a elisão é conduta realizada na margem de liberdade do particular, não liberdade de fato, mas liberdade juridicamente protegida. Se há um direito, que não é propriamente o de elidir, mas no qual a elisão se funda, é o direito de que todos devem ser tributados conforme à lei. A lei, como dito, é instrumento que consolida a vontade do povo mediante a deliberação coletiva por meio dos seus representantes, de modo que, quando o comportamento realiza a lei, é a vontade do povo que impera na norma que prescreve os efeitos jurídicos. A defesa da legalidade, como instrumento de concretização democrática da isonomia, mostra-se relevante. Não se trata de um apego às formas ou as estruturas, ou a defesa de uma absoluta liberdade individual, mas a necessária compreensão da importância desse limite objetivo no relacionamento do Estado com os contribuintes. E assim deve ser pensado em relação ao tema da elisão. A exigência de legalidade para impor tributo é uma decisão da coletividade positivada na Constituição, que assume foros de ser uma norma regra dada a sua objetividade.

Ainda que a lei não realize em toda a sua plenitude as exigências da igualdade em matéria tributária, não pode a atuação do aplicador descambar para o campo da subjetividade, sob o pretexto de concretizar a isonomia. O intérprete deve aplicar a lei, observando o que a sociedade deliberou, mediante o consentimento coletivo intermediado pelos seus representantes políticos. Permitir a integração pelo aplicador, ainda que bem intencionado, sob o fundamento de concretização do valor da igualdade e justiça, além de incompatível com o sistema tributário, é arbitrário e antidemocrático.

Fato é que a elisão tributária possui limites, oferecidos pelas normas que regulam a conduta do particular e que demarcam as fronteiras entre o lícito e o ilícito. Tendo como foco a conduta e sua interação com a norma tributária em sentido estrito, a elisão é quase uma accidentalidade em razão do fenômeno normativo tributário, pois, em se tratando de elisão em sentido estrito, ou propriamente dita, é conduta não juridicizada, irrelevante juridicamente, que passeia no âmbito de liberdade juridicamente protegido e assegurado pela Constituição.

Como visto o conceito de elisão é confuso, vago, ambíguo, carece de uniformidade terminológica e conteúdo, o que dificulta bastante sua utilidade para

compreensão dos limites da atuação do particular na busca por uma economia de tributos tutelada pelo ordenamento. Nesse sentido, pelos conceitos expostos há gradações de condutas que vão do mais legítimo aos menos legítimo: as meras abstenções e as opções fiscais; a elisão, que ocorre mediante a utilização de meios lícitos para evitar a ocorrência do fato jurídico tributário ou se sujeitar a regime tributário mais benéfico; aquela zona cinzenta por onde passeia condutas mais ardilosas com estruturas insólitas ou anormais com o fim exclusivo de obter uma vantagem tributária, que podem, a depender das circunstâncias do caso concreto, configurar elisão ou evasão; até se chegar à zona do ilícito, em que há a violação direta da norma jurídica tributária, seja por mero inadimplemento, seja por condutas evasivas caracterizadas pela fraude ou simulação, podendo ter, inclusive, implicações para fins de criminalização. A depender da conduta, o efeito e a reação do ordenamento jurídico será diferente, conforme as normas que conferem os contornos aos fenômenos lícitos e ilícitos de escapatória do tributo.

A interpretação econômica do Direito Tributário, desenvolvida no seio da experiência jurídica alemã, dona dos maiores abusos e arbitrariedades contra a segurança jurídica dos contribuintes, se valendo da utilização de critérios extrajurídicos e subjetivos, implica, em âmbito prático, mediante a consideração econômica da conduta realizada, a possibilidade de tributação por analogia. A teoria hermenêutica, que serviu para satisfazer as pretensões arrecadatórias do Fisco na experiência jurídica alemã, encontra duas barreiras intransponíveis em nosso sistema, quais sejam, a estrita legalidade e o princípio da especificação conceitual.

Em relação à possibilidade de aplicação do abuso no Direito Tributário, isto é, o reconhecimento do exercício manifestamente excessivo ou anormal do direito subjetivo dos particulares à auto-organização patrimonial em relação aos seus negócios, realizados com motivo predominantemente ou exclusivamente para furtar-se ao tributo, ou, quando menos, para reduzi-lo, estaria fundado nos princípios da igualdade, capacidade contributiva, coloridos pela solidariedade, de modo a colocar restrições no exercício absoluto da liberdade negocial dos particulares. Em primeiro lugar, em âmbito prático, confere alta margem de subjetividade ao aplicador da norma tributária com base em critério extrajurídicos, sendo incompatível com o modo de aplicação da lei tributária. Admitir a possibilidade de sua aplicação é restringir o alcance da estrita legalidade, e reconhecer a tributação por analogia.

Essa doutrina não observa a interação das relações entre a igualdade e capacidade contributiva com a legalidade e a especificação conceitual, conferindo, de modo injustificado, ampla primazia àqueles. Ademais, promove um exame valorativo e arbitrário da perquirição de motivos da conduta negocial, estipulando, a qualquer maneira, o que é tido como normal, ou razoável nos modelos negociais utilizados pelos particulares, sem qualquer previsibilidade. Quando no campo cível o legislador autoriza o aplicador a considerar que determinado ato ou negócio é abusivo porque é manifestamente excessivo aos usos e costumes, ou a boa-fé, ele positiva valores que permitem a aplicação de uma norma geral inclusiva que caracteriza aquele ato como ilícito. A doutrina é construída para se coibir abusos no âmbito de relações paritárias no campo privado, que se diferem das relações entre o Fisco e o administrado, pautadas pelos princípios que limitam a atuação da atividade impositiva. Quando o particular se vale da sua liberdade mediante atos e negócios lícitos e permitidos pelo Direito para ordenar seus negócios do modo menos oneroso, não há a intenção de prejudicar outrem, mas de beneficiar a si próprio. O abuso do direito ou de formas jurídicas apenas pode ser concebido como indício para perquirição de ilicitude em razão de ato simulado.

A fraude à lei é daquelas figuras instigantes de difícil exame, e que se aproxima bastante, na prática, à simulação. Sendo hipótese de nulidade, a fraude à lei funciona como um mecanismo de calibração do sistema que assegura a própria imperatividade do Direito, assim como protege a garantia dos limites jurídicos do exercício da autonomia privada. Trata-se de violação oblíqua ou indireta de lei cogente, mediante a utilização maliciosa de uma norma de cobertura ou de contorno, para evitar-se os resultados e efeitos de uma norma imperativa que é contornada. Não se pode cometer o equívoco de confundir a ausência de subsunção normativa com a fraude à lei, pois nesta figura o agente realiza uma conduta que busca evitar a aplicação de uma determinada norma, seja porque não respeita o seu “espírito”, seja porque aplica indevidamente uma norma de contorno para evitar o resultado ou os efeitos da norma adequada que deveria ser aplicada, que é a norma imperativa contornada. Logo, na fraude à lei, a conduta do agente se subsume, em verdade, à norma imperativa contornada que não foi aplicada. Agora, não há fraude à lei quando o sujeito simplesmente deixa de se enquadrar em hipótese normativa a partir de um ato que assim o garanta. Portanto, quando o particular se vale de negócio ou estrutura que não realiza a hipótese normativa, mas produza efeitos econômicos, se tem apenas ausência

de subsunção e não fraude à lei. Por outro lado, também não se pode confundir fraude à lei com o descumprimento direto de norma tributária.

Quanto à possibilidade de violação indireta ao espírito da lei tributária, não seria cabível, pois o campo do Direito Tributário é orientado para a certeza e previsibilidade, de modo que, as normas jurídicas tributárias em sentido estrito, em sua dimensão semântica, ainda que não possuam univocidade em seus conceitos, não autorizam tipos abertos e exigem delimitação precisa das condutas hábeis a ensejar o nascimento do liame obrigacional tributário. Não há que se falar em fraude à lei com base em um espírito da lei tributária, em uma suposta violação de uma manifestação de capacidade contributiva. Isso só seria admissível se a norma jurídica tributária fosse de implicação extensiva, autorizando a aplicação de norma geral inclusiva mediante o argumento por analogia. O que não é o caso, haja vista que a norma jurídica tributária é de implicação intensiva, sendo o pressuposto de fato, condição necessária e suficiente, para a propalação dos efeitos jurídicos prescritos no mandamento da norma. Se a manifestação econômica não realiza a hipótese, não há a subsunção normativa. O “espírito da lei tributária” apenas pode ser a manifestação econômica que está expressamente prevista na norma jurídica tributária, em razão do princípio da especificação conceitual, decorrência da estrita legalidade.

A fraude à lei apenas pode ser reconhecida na requalificação dos atos e negócios jurídicos tributários, desde que, os atos e negócios jurídicos praticados tenham sido realizados em fraude à lei no domínio privado, isto é, o particular aplica norma indevida (norma de cobertura) para frustrar a imperatividade de outra norma que é a aplicável, no âmbito de outro ramo didaticamente autônomo do Direito, e a atuação em fraude à lei acaba tendo reflexo para o Direito Tributário, à medida que produza o efeito de *dissimular* a ocorrência do fato jurídico tributário ou os elementos da obrigação tributária, implicando na obtenção de uma vantagem tributária indevida, pois a operação se subsume à norma antievasiva, ensejando a desconsideração.

Em relação à teoria do propósito negocial, sua aplicação em nosso ordenamento somente é admissível como indício para o exame e reconhecimento de figuras ilícitas, como a simulação. Salvo expressa previsão legal, o particular não está obrigado a percorrer o caminho mais oneroso do ponto de vista fiscal. Buscar uma legítima economia de tributos não é uma conduta ilícita e ilegítima. Pelo contrário, dentro do seio da atividade empresarial, o tributo é um custo, e é dever do empresário buscar reduzir despesas e maximizar os resultados, primando pela eficiência da

atividade econômica desempenhada, em consonância com a própria função social da empresa. Admitir a exigência do propósito negocial é possibilitar à autoridade administrativa atuar para além da lei, com base em sua subjetividade e em critério extrajurídico, o que demonstra o descabimento da tentativa de importação desse critério de maneira irrefletida e acrítica, que tem sido aplicado de maneira obscura ao arrepio do segurança jurídica.

Por fim, embora tenha ocorrido a tentativa de instituição de uma norma geral antielisão em nosso ordenamento, mediante a análise da prescrição normativa efetivamente positivada, dos signos utilizados pelo legislador e sua relação com as demais normas do ordenamento, trata-se de norma antievasiva que autoriza a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular (simulação relativa) o fato jurídico tributário bem como seus efeitos, exigindo procedimento especial a ser criado e regulado por lei ordinária superveniente editada pelos entes políticos.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.
- BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso do direito**. Curitiba: Juruá, 2006.
- BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.
- CANTO, GILBERTO de ULHÔA. Elisão e evasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1988.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio. In: **Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET: 50 anos do Código Tributário Nacional**. v. 13. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro**. São Paulo: MP Editora, 2008.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. **Revista de Direito Tributário**. v. 97. Malheiros: São Paulo, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário e a Doutrina da Prevalência da Substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

COSSIO, Carlos. **La teoria egologica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. 2. ed. Abeledo – Perrot: Buenos Aires, 1964.

COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. Malheiros: São Paulo, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1971.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39-46.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FAVACHO, Fernando Gomes; SOUZA, Priscila. Intertextualidade entre subsistemas jurídicos: a 'novilíngua' no direito tributário brasileiro. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade - Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. A interpretação econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

GRECO, Marcos Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marcos Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. Resenha Tributária: São Paulo, 1997.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema Tributário e Reforma. Eficiência x Direitos e Garantias Fundamentais. In: Eurico Diniz de Santi. (Org.). **Tributação e desenvolvimento. Homenagem ao professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HENSEL, Albert. **Diritto tributário**. Milano: Giuffrè, 1956.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JARACH, Dino. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2 ed. Revista dos Tribunais, 2004.

JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 108.

MACHADO, Hugo de Brito. Evasão tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. Malheiros: ICET, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. In: **O Tributo. Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. Dialética: São Paulo, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a lei complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 13: elisão e evasão fiscal**. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

QUEIROZ, Mary Elbe; QUEIROZ, Antonio Elmo. Planejamento Tributário e a Jurisprudência Administrativa. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SABBAG, Eduardo Moraes. Planejamento Tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: IBET: Resenha tributária, 1975.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”, a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: EDUC, 1976.

VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. Democracia: Mínimo Semântico (Princípio da Maioria). In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, 2014.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. Sergio Antonio Fabris: Porto Alegre, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. São Paulo: Companhia: Editora Nacional: Editora da Universidade de São Paulo, 1968.

XAVIER, Alberto. **O negócio indirecto em direito fiscal**. Lisboa: Petrony, 1971.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex editora, 2005.